

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

NAYARA TATAREN SEPULCRI

O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NO SISTEMA  
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

CURITIBA  
2013

NAYARA TATAREN SEPULCRI

O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NO SISTEMA  
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito do Estado, no Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher.

Curitiba  
2013

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

NAYARA TATAREN SEPULCRI

### **O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher  
Orientadora – Setor de Ciências Jurídicas, UFPR

---

Prof. Dr. Egon Bockmann Moreira  
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR

---

Prof. Dr. Estevão Horvath  
Setor de Ciências Jurídicas, USP

Curitiba, 05 de abril de 2013

Dedico esta monografia aos pássaros

Que em mim não passarão:

À minha mãe, rouxinol

A meu pai, canarinho

E a meu irmão,

Igual espécie

Até melhorada!

À minha avó, sabiá

A meu amor, beija-flor

Com eles, e por eles

Aprendendo a voar.

## **AGRADECIMENTOS**

Gratidão é sentimento que, como a solidariedade, se expressa melhor em gestos que em palavras. Dizer obrigada é sempre pouco. Não por isso faltará o registro de agradecimento a quem, a pequenas ou grandes distâncias e proporções, deram-me as demonstrações mais puras do que é ser solidário.

A dissertação de mestrado é uma aventura de marinheiro iniciante. Começamos com pretensões colombianas e logo nos achamos, perdidos, na Ilha de Crusoé. São as pessoas que nos amam, apoiam, que lançam os olhares ternos de cada dia, é que subitamente nos tiram do isolamento, para nos lembrar o porquê de tudo valer a pena.

São também elas a nos recordar, para tornar leve a caminhada, que o conhecimento é uma construção coletiva, e é sempre um caminho aberto. Por isso, basta um princípio de pensamento, tecido com cuidado e amor, para que nele reste pensável o impensado.

Este modesto estudo, mais que fruto de reflexão insular, é resultado de variadas e saborosas leituras, que mestres daqui e de alhures me proporcionaram. E resulta, também e, sobretudo, das contribuições imateriais inestimáveis que pessoas especiais carregaram em minha vida, sem eu nada merecer.

Agradeço aos meus pais e ao Pai dos pais, acima de tudo, sem quem eu nem seria. A minha mãe, Andyara, exemplar único de dedicação materna além da vida, que por mim tudo fez e nada negou, com especial amor e ternura nesta fase dissertativa, com assistência em período integral. A meu pai, Juarez, cujo coração de manteiga e espírito fervoroso, na melhor fórmula de amor paternal, garantem minha alegria diária. A meu irmão Bruno, que sempre me assusta por reunir tanta virtude em tão pouca idade, enchendo-me de orgulho com suas conquistas prematuras e com a altivez de seu caráter. A minha querida vó Neiva, por todas as suas palavras de sabedoria e risos quase tão deliciosos quanto os seus doces de figo rami.

Ao meu amor, Rodolfo. Por sua presença constante e indistante, por seu companheirismo e afeto, pelas melhores frases e entonações de motivação, pelos grandes e pequenos momentos vividos e a se viver. E à segunda família que ele me proporcionou: Rodolfo (o pai), Ana Maria (a mãe), Ana Paula e Ana Cristina (irmãs), por terem me acolhido, desde o início, com tanto carinho e confiança.

Agradeço à minha querida professora e orientadora Betina, por variados motivos. Em especial, por ter me apresentado o Direito Tributário, conduzindo-me em ombros seguros desde a primeira aula da graduação, fazendo-me nutrir pela disciplina justributária aquela paixão inquietante da primeira vista. E por ensinar sempre com bom humor e boa vontade, provando que conhecimento é irmão do contentamento.

Agradeço ao Professor Vieira, em especial pelos ensinamentos transmitidos em Teoria da Norma Tributária, firmando em mim aquela preciosa lição de Becker, de que Teoria do Direito Tributário é antes de tudo, Teoria do Direito.

Agradeço aos Professores Katya, Ricardo, Celso, Vera, Luís Fernando, Egon e Avelãs Nunes, e a todos os meus professores da Graduação, que deixaram em mim indelével legado. Ainda fica a sensação de tudo ter passado tão rápido, que mal pude desbravar os seus ricos tesouros do saber.

Aos meus queridos colegas de Mestrado, que aqui represento nas pessoas de Sarah e Daniela. Agradeço a Guilherme, “colega tributário”, exemplo de serena seriedade, com quem muito aprendi nessa jornada, e quem me apresentou ao Dr. Leonardo. A este, agradeço pela oportunidade de trabalhar a seu lado, aprendendo diariamente o que me parece o melhor da advocacia tributária. Agradeço a ele pelas horas vividas em seu escritório, e dele furtadas em favor da dissertação. A Maria e Lais, companheiras de jornada tão amáveis e sempre dispostas a ajudar, e a Andreia, Romano e Victoria. A presença cotidiana dessas pessoas maravilhosas elevou meu estoque de alegria neste período conturbado.

Agradeço à Justiça Federal, pelos anos que me proporcionaram crescimento, aprendizado e admiração à instituição. Especial agradecimento às servidoras da Biblioteca Maria Emilia, Carmem e Ester, e às amigas Flávia

e Carol. Um obrigada a todos os colegas servidores e Juízes com quem trabalhei, aos quais agradeço na pessoa de Dra. Cristina, que sempre me incentivou a voar mais alto.

Agradeço à Universidade Federal do Paraná, pelos sete anos de formação gratuita de excelência, no Direito e no além-Direito. Obrigada especial a Paula Carina, bibliotecária, sempre disposta (e exitosa) em encontrar os mais insólitos artigos estrangeiros.

Agradeço às minhas amigas de sempre e para sempre, o que faço na pessoa de Maria Clara. A todos os que estão citados também em meu coração.

*A humanidade não é  
comparável a um arquipélago  
de ilhas, cada qual com seu  
Robinson.  
(Alfred Fouillée)*



## RESUMO

Esta dissertação tem por objetivo examinar o princípio da solidariedade no Direito Tributário, buscando diferentes perspectivas e algumas prospectivas no cenário constitucional brasileiro. Para isso, no primeiro capítulo, investigamos diferentes configurações da ideia de solidariedade no percurso do Estado Moderno, transitando do modelo Liberal ao Democrático e Social de Direito. Nesse caminho, procuramos identificar alguns traços caracterizadores do relacionamento entre Estado, sociedade e indivíduos, insinuando algumas manifestações da solidariedade no ambiente tributário, notadamente no quadro do Estado *Fiscal* de Direito. Em seguida, no segundo capítulo, aprofundamos a análise do conteúdo científico e jurídico-normativo da solidariedade, desde as mais apuradas formulações teóricas até sua consagração nos diplomas constitucionais, culminando na análise normativa do princípio na Constituição Brasileira de 1988. Por fim, refletimos sobre o sentido e alcance da solidariedade no Direito Tributário, em especial, no sistema constitucional brasileiro. Para isso, procuramos identificar as normas de solidariedade na Constituição de 1988, a partir de um diálogo entre princípios e regras constitucionais gerais e específicas do campo tributário. Após realizar um breve inventário dos estudos já desenvolvidos pela doutrina especializada em torno do tema, ensaiamos uma apreciação crítica sobre as diferentes perspectivas de atuação do princípio no direito brasileiro, caso em que indicaremos algumas possibilidades, limitações e prospectivas de construção, pela via do Direito Tributário, de uma sociedade mais solidária.

Palavras-chave: Solidariedade; Direito Tributário; Estado Democrático e Social de Direito.

## **ABSTRACT**

This paper aims to examine the principle of solidarity in the Fiscal Law, seeking different perspectives and some prospectives in Brazilian constitutional law. For this purpose, in the first chapter, we investigate different configurations of the idea of solidarity in the path of the modern State, examining the Liberal model of State until the Democratic and Social model. By this time, we try to identify some characteristic features of the relationship between state, society and individuals, suggesting some manifestations of solidarity on the fiscal environment, notably in the framework of the Fiscal State. Then, in the second chapter, we deepen the analysis of the scientific and legal-normative content of solidarity, from the theoretical formulations to its insertion in constitutional texts, culminating in normative analysis of the principle in the 1988 Brazilian Constitution. Finally, we reflect on the meaning and scope of solidarity in Fiscal Law, in particular on the Brazilian constitutional system. For this, we sought to identify the rules of solidarity in the Constitution of 1988, from a dialogue between constitutional principles and rules (general rules and specific rules of the fiscal field). After making a brief inventory of studies already undertaken by specialized doctrine around the theme, we conduct a critical appreciation of the different perspectives of the principle in Brazilian law, indicating some possibilities, limitations and prospectives of building, through the fiscal law, a society with greater solidarity.

**Keywords:** Solidarity; Fiscal Law; Social Democratic State of Law.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO 1 - O PERCURSO DO ESTADO (FISCAL) E SUAS RELAÇÕES COM A SOLIDARIEDADE: PRIMEIRAS APROXIMAÇÕES .....</b>	<b>18</b>
1.1. ESTADO LIBERAL E A SOLIDARIEDADE HORIZONTAL .....	19
1.1.1. CONTORNOS ESSENCIAIS DO LIBERALISMO .....	19
1.1.2. FORMALIZAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO: O ESTADO LIBERAL DE LEGALIDADE .....	23
1.1.3. <i>CADA UM POR SI</i> : A IDEIA GERAL DE SOLIDARIEDADE NO ESTADO LIBERAL .....	27
1.2. ESTADO SOCIAL E A SOLIDARIEDADE VERTICAL .....	33
1.2.1. CONTORNOS ESSENCIAIS DO ESTADO SOCIAL .....	33
1.2.2. <i>UM POR TODOS</i> : A SOLIDARIEDADE NO ESTADO SOCIAL....	37
1.3. O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO: SOLIDARIEDADE MULTIDIMENSIONAL .....	41
1.3.1. O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO COMO UM MODELO DE COMPOSIÇÃO ENTRE O ESTADO LIBERAL E O ESTADO SOCIAL .....	41
1.3.2. <i>TODOS POR TODOS</i> : A SOLIDARIEDADE NO ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO .....	48
1.4. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA: PERSPECTIVAS E PROSPECTIVAS DA SOLIDARIEDADE NO ESTADO FISCAL CONTEMPORÂNEO .....	53
<b>CAPITULO 2 – CONSTRUÇÃO DE CONTEÚDO JURÍDICO DA SOLIDARIEDADE .....</b>	<b>70</b>

2.1. SENTIDOS USUAIS DO VOCÁBULO: SOLIDARIEDADE FRACA OU DOS ANTIGOS .....	71
2.1.1. SOLIDARIEDADE OBJETIVA (FATO SOCIAL) .....	72
2.1.2. SOLIDARIEDADE SUBJETIVA (VIRTUDE OU CONSCIÊNCIA) .	75
2.2. O ADVENTO DO DISCURSO SOLIDARISTA: A SOLIDARIEDADE DOS MODERNOS .....	78
2.2.1. A INSOLIDARIEDADE LIBERAL .....	78
2.2.2. O ADVENTO DO DISCURSO SOLIDARISTA.....	80
2.2.3. O SOLIDARISMO JURÍDICO .....	89
2.3. A ‘REDESCOBERTA DA SOLIDARIEDADE’: APROXIMAÇÕES CONTEMPORÂNEAS DA SOLIDARIEDADE PELA DOUTRINA JURÍDICA .....	97
2.4. A SOLIDARIEDADE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL.....	101
2.4.1. A SOLIDARIEDADE ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS: UMA RELAÇÃO CIRCULAR.....	101
2.4.2. CONSAGRAÇÃO DA SOLIDARIEDADE NAS CONSTITUÇÕES CONTEMPORÂNEAS .....	106
2.4.3. AS NORMAS DE SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 .....	117
<b>CAPITULO 3 – PERSPECTIVAS E PROSPECTIVAS DA SOLIDARIEDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>133</b>
3.1. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO COMO SISTEMA ABERTO .....	133
3.2. AS NORMAS DE SOLIDARIEDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO .....	138
3.3. SOLIDARIEDADE SOCIAL TRIBUTÁRIA: PANORAMA DOUTRINÁRIO .....	147
3.3.1. O SILÊNCIO DA DOUTRINA ESPECIALIZADA .....	147
3.3.2. CONSTRUÇÃO TEÓRICA DA SOLIDARIEDADE SOCIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCIPAIS POSICIONAMENTOS.....	150

3.4. SOLIDARIEDADE COMO CAUSA IMPOSITIONIS .....	159
3.4.1. SOLIDARIEDADE E O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR .....	164
3.5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOLIDÁRIA.....	170
3.6. PROGRESSIVIDADE FISCAL À LUZ DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE .....	185
3.6.1. A PROGRESSIVIDADE COMO TÉCNICA DIRIGIDA À REALIZAÇÃO DA IGUALDADE FORMAL .....	185
3.6.2. PROGRESSIVIDADE FISCAL E SOLIDARIEDADE .....	188
3.6.3. OS LIMITES E DESAFIOS DA PROGRESSIVIDADE FISCAL ...	192
3.6.4. PROGRESSIVIDADE FISCAL: UM MEIO, ENTRE OUTROS, DE REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA E DE REALIZAÇÃO DA SOLIDARIEDADE .....	198
3.7. O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DO MÍNIMO ISENTO À LUZ DA SOLIDARIEDADE.....	203
3.8. EXTRAFISCALIDADE SOCIAL: NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA DE SOLIDARIEDADE.....	210
3.8.1. PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL .....	218
3.8.2. IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS A ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	226
3.8.3. OUTRAS NORMAS DE INCENTIVO: UMA MISSÃO DO LEGISLADOR INFRACONSTITUCIONAL .....	235
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>243</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>248</b>

## INTRODUÇÃO

A Constituição Brasileira de 1988 elegeu como objetivo fundamental da República a construção de uma sociedade solidária (art. 3º, inciso I).

Ao lado da liberdade e da igualdade, a solidariedade é princípio que informa todo o sistema constitucional brasileiro e, como não poderia deixar de ser, constitui diretriz fundamental do *subsistema* constitucional tributário.

É bem verdade que tratar de solidariedade em matéria tributária pode soar um truísmo, já que a finalidade do tributo é (e, de um modo geral, sempre foi) arrecadar fundos para custear as funções do Estado e satisfazer as necessidades coletivas. Daí falarmos que todo Estado Fiscal – ou seja, todo Estado primordialmente suportado pelo pagamento de tributos – convoca uma plataforma mínima de solidariedade, pois não se paga tributo em benefício próprio, mas em prol da subsistência geral da sociedade.

Se a simples existência de um Estado Fiscal já traduz algum sentido de solidariedade, o que dizer de um Estado Fiscal do tipo Democrático e Social de Direito, ancorado nos princípios da igualdade, da dignidade da pessoa humana e em direitos fundamentais das diferentes dimensões, e que eleva, de forma explícita, a solidariedade como objetivo fundamental? Disposições de nossa Lei Maior que consagram princípios e regras relacionadas ao sobrevalor da solidariedade não deixam dúvidas ao intérprete: a Constituição Brasileira é uma Constituição solidária. E também o é a Constituição *Tributária*.

Mas descendo do altiplano das normas constitucionais para a planície dos fatos, a realidade mostra que ainda está longe de ser alcançado o objetivo enunciado no art. 3º, inciso I, CF/88. Mais de 16 milhões de brasileiros ainda vivem abaixo da linha da pobreza<sup>1</sup>, 13 milhões sofrem de subnutrição<sup>2</sup> e a

---

<sup>1</sup> De acordo com dados do IBGE para o ano de 2011, Brasil tem 16,2 milhões em situação de pobreza extrema (renda inferior a R\$ 70,00 mensais), o que equivale a 8,5% da população. Aproximadamente 25% dessas pessoas encontram-se na região Norte e Nordeste. (BRASIL, 2011).

<sup>2</sup> Dados da FAO - *Food and Agriculture Organization of the United Nations* para os anos de 2010 a 2012 (FAO, 2012, p. 49).

desigualdade social persiste.<sup>3</sup> Não bastasse a baixa qualidade e a difícil acessibilidade dos serviços públicos essenciais no Brasil – fato por todos conhecido – é grande a disparidade entre as diferentes regiões brasileiras no que se refere aos níveis de bem-estar proporcionado pelo Estado, a exemplo do que se verifica nos setores de saúde<sup>4</sup> e educação<sup>5</sup>.

A despeito das numerosas razões que justificam um posto elevado do princípio da solidariedade no debate jurídico em geral, e tributário em especial, assiste-se a um silêncio quase generalizado por parte da doutrina nacional em torno do tema.

No que concerne à Ciência do Direito Tributário, observa-se que os estudiosos, nos modernos cursos, compêndios e tratados, não divergem quanto ao caráter *constitucional* e *aberto* do sistema tributário, e frequentemente dedicam robusto espaço à análise dos princípios constitucionais gerais e específicos aplicáveis à tributação.

Mas é inexpressivo o número de obras que contemplem um capítulo ou tópico dedicado ao princípio da solidariedade,<sup>6</sup> ou obras inteiramente destinadas a estudar esse princípio no âmbito da tributação.<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> Embora dados do IPEA apontem a progressiva redução na taxa de desigualdade no país, esta ainda é bastante elevada. No Brasil, o Índice Gini, parâmetro internacional para aferição da desigualdade, foi de 0,527 em 2011; Ainda mais próximo de 1 (máxima desigualdade) que de zero (mínima desigualdade). (DESIGUALDADE, 2012)

<sup>4</sup> De acordo com estudo publicado pelo IPEA em 2012 (**Comunicado nº 129 - Presença do Estado no Brasil**), regiões menos desenvolvidas têm menos profissionais qualificados e menor número de leitos disponíveis para internação. Transcreve-se trecho do documento: “De modo geral, a presença do Estado na área da saúde se mostra com desequilíbrio regional, desfavorecendo as regiões menos desenvolvidas do país, com menos presença de profissionais com nível de instrução superior e menor quantidade de leitos disponíveis para internação. Além dos fatores econômicos, agravam a situação de desigualdade, a dimensão e a complexidade das suas áreas e as dificuldades de locomoção decorrentes destas condições.” (IPEA, 2012, p. 7)

<sup>5</sup> Ainda segundo estudo do IPEA, na área da educação, as diferenças regionais se manifestam nas taxas de frequência e abandono: “As taxas de frequência líquida do ensino fundamental evidenciam as diferenças regionais. O mesmo se aplica ao ensino médio (EM). O problema é mais grave em alguns estados do Nordeste, onde a taxa de abandono no EF está acima de 10% (gráfico 5). Por outro lado, o abandono é consideravelmente menor no Sul e no Sudeste” (IPEA, 2012, p. 10).

<sup>6</sup> Exceção que merece nota é o **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, de Ricardo Lobo TORRES, que não só dedica uma seção inteira ao valor-princípio da solidariedade (volume II, título I, capítulo I, seção VI), como também consagra um capítulo aos “princípios vinculados à solidariedade” (volume II, título III, capítulo V). Também Hugo de Brito Machado

Isto se deve, em certa medida, à própria tradição dos estudos científicos prevalentes neste ramo do Direito, historicamente voltados para a análise do fenômeno tributário em sentido estrito (fenomenologia da incidência, estrutura da regra-matriz dos tributos e da relação jurídico-tributária). Esse modo de recortar e estudar o objeto, que por certo logrou avanços notáveis no campo da dogmática e da técnica tributária, foi em parte responsável por uma estagnação científica no domínio dos fundamentos, das finalidades e dos valores que subjazem o tributo.

No que tange ao princípio da solidariedade, é mesmo compreensível que a doutrina encontre reticências quanto à sua inserção e enfrentamento no debate tributário, quiçá pelo justo receio de que a invocação retórica do termo constitua uma ameaça à rigidez e higidez do sistema constitucional.

Deve-se reconhecer o perigo de que o vocábulo *solidariedade*, por seus elevados níveis de abstração, apresente-se como um recipiente onde tudo possa ser colocado e pelo qual tudo possa ser justificado (inclusive tributo não autorizado em lei?). Realmente, a problemática assume complexidade maior num ambiente tão rijo como o do sistema tributário, que, por afetar direitos básicos da pessoa (propriedade e liberdade) deve ser invariavelmente pautado pela estrita legalidade e tipicidade.

Por isso, meditações mais rasteiras sobre o princípio no campo da tributação podem conduzir a equívocos que acabem por negar outros direitos e valores fundamentais prestigiados na Constituição, e, em última análise, negar o próprio ideal de solidariedade. Nesse sentido, com certa recorrência é possível identificar, na doutrina e jurisprudência, referências laterais e apressadas ao princípio, em especial no que afeta à capacidade contributiva e ao repisado “dever

---

dedica um capítulo de seu curso (2008) a confrontar o princípio da solidariedade com o da legalidade.

<sup>7</sup> No Brasil, destaca-se a coletânea de artigos publicados sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, sob o título **Solidariedade Social e Tributação** (São Paulo, Dialética, 2005) e o livro de Ernani CONTIPELLI, fruto de tese de doutorado na USP, publicado pela Editora Almedina sob o título **Solidariedade Social Tributária** (Coimbra, 2010).



fundamental de pagar impostos”<sup>8</sup>. Em tais casos, observa-se que, de um modo geral, a solidariedade é passada de um lado a outro como uma moeda cujo valor fosse conhecido e cujo conteúdo não precisasse ser investigado, com o que se expõe ao perigo de uma compreensão desvirtuada do princípio no Direito Tributário.

Além disso, pensamos que a doutrina venha se mantendo distante do tema por outro motivo fundamental, que se relaciona ao primeiro mencionado. É a tradicional compartimentalização do Direito Tributário como ramo jurídico didaticamente autônomo, que respeita, tão somente, ao campo dos ingressos (instituição do tributo, constituição da obrigação tributária, atividade administrativa de cobrança e arrecadação fiscal), apartado de tudo quanto venha antes e depois. E é a tradicional compartimentalização do próprio Direito, que adstringe o jurista ao exame das normas jurídicas. Por isso, permanece quase inexplorado um campo de análise em que a solidariedade tem muito a oferecer: o campo da extrafiscalidade *social*, campo que exige cogitações da ordem da política fiscal, bem distante da tradicional Ciência jurídico-tributária.

Esse cenário dá conta da importância, e do desafio, que constitui a tentativa de um estudo sistematizado e verticalizado no terreno da solidariedade tributária.

Sem pretensão de suprir esse vácuo doutrinário, mas aspirando dar um pequeno passo em tal direção, o objetivo deste estudo é investigar algumas nuances do princípio da solidariedade na Constituição brasileira e suas diferentes perspectivas (e prospectivas) no ramo específico do Direito Tributário.

Para isso, recorreremos às fontes de doutrina nacional e estrangeira disponíveis sobre o tema, assim como ao próprio texto da Constituição e, eventualmente, à legislação infraconstitucional.

Embora nossa opção metodológica seja essencialmente normativista, flertamos, vez ou outra, com o conhecimento “extrajurídico”. Assim, a análise do princípio da solidariedade é concentrada, predominantemente, no campo do direito

---

<sup>8</sup> Expressão cunhada por José Casalta NABAIS, mas que – justiça seja feita a este autor – é não raro apropriada em um sentido diverso do utilizado pelo jurista lusitano, que desenvolveu o tema com singular profundidade.

constitucional, sem deixar com isso de tangenciar temas afetos aos fundamentos do tributo e à política fiscal. Ao contrário do normativismo clássico, pensamos que reflexões pertinentes a outros campos do conhecimento são requisitadas pelo próprio Direito e, desde que manejadas de modo apropriado, não induzem a um sincretismo metodológico.

Com essas considerações em mente, desenvolvemos nosso estudo em três capítulos.

O primeiro se destina a traçar um cenário geral, para fins de contexto e delimitação do problema, sobre solidariedade e tributação no moderno Estado de Direito, em um breve percurso do Estado Liberal ao Estado Democrático e Social de Direito. Ao transitar pelos diferentes perfis de estatalidade, traçamos as primeiras considerações sobre a noção de solidariedade na perspectiva do Estado, do Direito e da relação entre os homens. Nesse primeiro momento, a solidariedade é analisada em uma perspectiva panorâmica, mas suficiente para evidenciar os pontos de contato com a matéria tributária, delimitar o objeto de pesquisa e desenhar a linha de pensamento que costura os capítulos subsequentes.

No segundo capítulo, procedemos a uma incursão no horizonte significativo da solidariedade, categoria fundamental do estudo. Essa investigação, sob o ponto de vista de sua construção teórica, é empreendida na primeira parte do capítulo, ocasião em que analisamos a formação histórica-ideológica e, em seguida, juscientífica da solidariedade. Para isso, bebemos na fonte dos estudos realizados sob as denominações do “solidarismo” e do “solidarismo jurídico”, que contemporaneamente têm sido resgatados num movimento de “redescoberta da solidariedade”.

Na segunda parte do segundo capítulo, passamos à análise jurídico-normativa do princípio. E uma vez que a solidariedade apenas tem seu conteúdo jusnormativo densificado por meio de princípios e regras que a especificam, realizamos uma breve consideração sobre a relação entre princípios e regras constitucionais, baseados primordialmente na doutrina de Marcelo NEVES. No ponto, foi deliberada a opção de compreender os princípios a partir de sua posição

no sistema e sua relação (complexa) com as regras constitucionais, ao invés de deitar sobre definições que, por abundantes na doutrina constitucional e pouco proveitosas ao objeto da pesquisa, não reclamaram nossa atenção.

Em sequência, buscando investigar a consagração constitucional da solidariedade, percorremos os textos de Constituições hoje vigentes que prestigiam o princípio de forma explícita, indicando o contexto material em que ele é costumeiramente empregado. O segundo capítulo culmina, então, com a análise do princípio da solidariedade na Constituição Brasileira de 1988, por meio da seleção e investigação de princípios e regras constitucionais que o desdobram.

Ao final, no capítulo terceiro, ingressamos no terreno específico do Direito Tributário, examinando diferentes perspectivas e prospectivas da solidariedade neste ramo do Direito, notadamente no sistema constitucional brasileiro. Com este objetivo, começamos por considerar as características do sistema constitucional tributário, em especial o caractere de *abertura*, para então identificarmos as diferentes normas de solidariedade presentes nesse sistema. Na sequência, traçamos um panorama doutrinário a partir da literatura, nacional e estrangeira, já produzida em torno da solidariedade no âmbito do Direito Tributário. Por fim, passamos a avaliar as diferentes projeções da solidariedade no âmbito tributário, nomeadamente sobre os tradicionais temas da *causa impositionis*, do dever fundamental de contribuir, do princípio da capacidade contributiva, do mínimo existencial e da progressividade, culminando em explorar a incipiente seara da extrafiscalidade social. Neste derradeiro domínio, ao ingressarmos nos incentivos fiscais infraconstitucionais, a análise assume um viés mais prospectivo, voltada não apenas para o “direito que é”, mas também ao “direito que deve ser”, segundo os ditames de nossa Lei Maior.

Sem negar as conquistas que a dogmática tributária logrou nos deixar, com sua precisão metodológica e com o rigoroso isolamento de seu objeto, e sem tampouco negar as centenárias garantias do contribuinte, esperamos, com este modesto passo, contribuir a uma reflexão menos confinada e mais solidária do Direito Tributário.

## CAPÍTULO 1 - O PERCURSO DO ESTADO (FISCAL) E SUAS RELAÇÕES COM A SOLIDARIEDADE: PRIMEIRAS APROXIMAÇÕES

O tema que escolhemos como objeto de investigação – o da solidariedade<sup>9</sup> tributária, ora expressa em termos genéricos – não pode ser acessado sem um primeiro avizinhamento. Cremos, efetivamente, que um breve passeio pelo trajeto do Estado moderno seja uma introdução, mais que oportuna, indispensável. Porque as diversas configurações do Estado<sup>10</sup> traduzem um particular modo de relacionamento deste com a sociedade, e reflete, pois, na maneira como os membros de uma comunidade se relacionam entre si.

A temática da solidariedade, então, emerge espontânea. Nesse primeiro momento, ela é analisada de forma panorâmica, numa perspectiva vulgar e contextual, mas suficiente para traçarmos a linha de raciocínio que nos guiará ao longo da pesquisa. O tema da tributação, por sua vez, é inerente à própria ideia de Estado, ao menos de um Estado moderno, que inescapavelmente se constitui como um *Estado Fiscal*<sup>11</sup>, fato que justifica, desde já, o estabelecer de alguns pontos de contato entre Estado, tributação e solidariedade.

Esse trajeto histórico é útil não apenas para fins de contextualização, mas também para preparar o terreno à compreensão da solidariedade no nosso atual modelo de Estado, o que supõe um diálogo crítico entre o modelo que *foi* e o

---

<sup>9</sup> As expressões “solidariedade” e “solidariedade social” são utilizadas neste trabalho como equivalentes. Agregar à solidariedade a partícula “social” pode parecer redundância, já que a solidariedade naturalmente se desenvolve no seio social. Mas, em determinados contextos, é útil para diferenciá-la daquela solidariedade típica do Direito Civil, que se refere ao vínculo obrigacional entre credores ou devedores em uma determinada relação jurídica (categoria que, como sabido, também é pertinente à obrigação tributária).

<sup>10</sup> A grafia de “Estado” com a letra maiúscula apenas rende homenagem ao uso mais corriqueiro desse signo linguístico, distinguindo-o de outras variantes significativas, além de permitir sua fácil visualização no texto. A opção é destituída, pois, de qualquer valoração ideológica.

<sup>11</sup> O Estado Fiscal nada mais é que o próprio Estado de Direito, analisado sob a perspectiva da tributação. Corresponde ao tipo de Estado que é financiado prioritariamente por tributos. Por isso, o Estado Fiscal costuma ser identificado com o próprio Estado Moderno (posição difundida por SCHUMPETER), embora já tenha sido correlacionado ao Estado Mínimo e neutral do liberalismo oitocentista (GOLDSCHIED, WEBER). Aprofundaremos a noção logo adiante (item 1.4, infra). Sobre o conceito e origens do Estado Fiscal, ver José Casalta NABAIS (**O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa, Almedina, 1998, p. 191 e ss.).

modelo que é (que a nossa Constituição elegeu). Ademais, ao cabo do capítulo, e munidos dessas considerações introdutórias, cremos ser possível apresentar o cenário de nossas preocupações e os limites de nossas indagações.

## 1.1. ESTADO LIBERAL E A SOLIDARIEDADE HORIZONTAL

### 1.1.1. CONTORNOS ESSENCIAIS DO LIBERALISMO

O exame do modelo de Estado Liberal, a partir das principais ideias do liberalismo clássico (político/econômico), é pertinente para a compreensão dos traços caracterizadores dessa concepção geral de Estado, no bojo da qual as noções de *tributação* e *solidariedade* assumem um significado bastante especial.

Assim, a noção de Estado Liberal deve ser apreendida a partir da concepção de *liberalismo*, doutrina que tem por marca a defesa e a realização da liberdade no campo político e econômico (ABBAGNANO, 2003, p. 604).

Em que pese o surgimento deste novo modelo de estatalidade seja frequentemente reconduzido ao momento de ruptura representado pela Revolução Francesa<sup>12</sup>, sua apreciação merece ser feita em termos mais amplos. Daí uma primeira ressalva: se é certo afirmar que a compreensão do Estado Liberal não pode ser desprendida do átimo histórico das revoluções burguesas, não menos exato é dizer que a formação das ideias liberais constituiu um processo de algum modo descontínuo e complexo, insuscetível de redução (histórica e teórica) ao momento revolucionário de 1789. Tampouco podemos conduzi-las a uma concepção estática de Estado Liberal, vez que o pensamento humano cataloga a existência de *liberalismos* e de *Estados Liberais*.<sup>13</sup>

De acordo com os cânones do liberalismo, a economia constitui esfera da ação dos particulares, inteiramente apartada da política. A economia (e a

---

<sup>12</sup> No dizer de Manuel Afonso VAZ, o momento revolucionário de 1789 “marca o triunfo, no espaço europeu continental, de uma nova racionalidade, contraposta à do Estado de Polícia, e abre caminho à possibilidade de concretização de uma nova ordenação social e à teorização de um novo modelo de Estado – o modelo liberal” (1990, p. 21).

<sup>13</sup> Vide, neste sentido, Pedro Galvão de SOUZA (**Dicionário de Política**. São Paulo: TA Queiroz, 1998, p. 314-318), referindo ao liberalismo econômico, político, religioso.

sociedade), funciona por si, justificando a radical separação entre esfera estatal e a esfera privada, econômica, social. A defesa e preservação desta antítese constitui pressuposto de realização da liberdade, uma vez que, na doutrina liberal, o Estado “sempre foi o fantasma que atemorizou o indivíduo”, e o poder, “o maior inimigo da liberdade” (BONAVIDES, 1993, p.27)

Embora seja possível identificar determinadas facetas do pensamento liberal em teóricos do contratualismo<sup>14</sup>, é mais preciso atribuir aos *fisiocratas franceses* o crédito pela profusão do modelo liberal. Dupont de NEMOURS, um dos principais representantes desta corrente de pensadores, publicou no ano de 1767 o livro *Physiocratie* (traduzido por “governo da natureza”), sagrando a concepção segundo a qual “há leis naturais que regem a vida econômica, cuja espontaneidade deve ser respeitada pelos governos, daí resultando ampla liberdade de produção, de trabalho e de comércio” (SOUSA *et al*, 1998, p. 317).<sup>15</sup>

A defesa da liberdade, no pensamento fisiocrático (e, bem assim, nos quadros do liberalismo econômico), adquire íntima relação com a do *direito de propriedade*, em torno do qual todos os demais direitos gravitariam.<sup>16</sup> Emblemáticas, nesse sentido, são as considerações do fisiocrata Mercier de La RIVIÈRE, para quem o direito de propriedade “é o primeiro princípio de todos os direitos e todos os deveres recíprocos que os homens devem”, pelo que “não pode haver direito onde não existe a propriedade”. (citado por NUNES, 2011, p. 2).

Neste sistema de ideias, o direito de propriedade apresenta-se intimamente vinculado à garantia da liberdade, na medida em que o respeito ao

---

<sup>14</sup> Segundo interessante proposição de SOUSA et al., a ideologia do liberalismo teria germinado a partir da frase de Rousseau, segundo a qual “todo homem nasce livre, e por toda a parte está agrilhado”, insinuando – embora sobre bases distintas – a antinomia entre autoridade e liberdade. (1998, p. 316)

<sup>15</sup> É bem verdade que os fisiocratas não podiam ser designados como liberais em sentido político, uma vez que muitos de seus representantes defenderam uma espécie de despotismo esclarecido. No entanto, a concepção dos fisiocratas sobre a forma de organização da sociedade e da economia, plantada sobretudo na França do sec. XVIII, fez deles claros precursores da teoria do Estado que se desenvolveria após as revoluções burguesas na Europa.

<sup>16</sup> A este respeito reproduzimos os ditos de Ludwig Von MISES, pensador liberal no século XX que serve de exemplo para observarmos a influência do pensamento fisiocrático: “(...) o programa do liberalismo, se pudermos condensá-lo em uma única palavra, se resumiria no termo ‘propriedade’, isto é, a propriedade privada nos meios de produção (...) Todas as outras exigências do liberalismo resultam deste requisito fundamental.” (1987, p. 22)

direito de *propriedade* pressupõe que o homem seja *livre* para utilizar seu capital da forma que melhor lhe aprouver.<sup>17</sup>

Como não poderia deixar de ser, a liberdade do indivíduo frente ao Estado é outro ponto essencial na doutrina fisiocrática (e liberal), encontrando sua máxima expressão no repisado jargão francês do *laissez-faire, laissez-passer*. E, para além de encontrar apoio no próprio direito de propriedade, a garantia de liberdade possuía um fundamento filosófico bem definido: o direito natural. Sim, porque se a sociedade e a economia estão sujeitas àquelas “leis naturais e essenciais inerentes à ordem física, que nenhum poder é capaz de alterar”<sup>18</sup>, não se vê qualquer utilidade, necessidade ou proveito na ingerência estatal.<sup>19</sup>

Coerente com esta linha de pensar, o relacionamento entre Estado e economia apresentava fronteiras bem demarcadas: ao Estado era confiada a tarefa de assegurar as estruturas indispensáveis ao bom funcionamento da economia, e nada mais. O Estado não tem nada a fazer; é suficiente que nada impeça.<sup>20</sup>

Foi com este espírito que se instituiu o modelo de Estado Liberal, após o período revolucionário, Estado cuja formação ideológica herdou a importante contribuição da escola fisiocrática.

Assim, a despeito das variadas facetas assumidas pelo Estado Liberal em sua trajetória mais marcante (fins do sec. XVIII, séc. XIX e início do sec. XX), pode-se dizer que – em linhas gerais – esse modelo manteve-se apoiado nas

---

<sup>17</sup> O fisiocrata Dupont de NEMOURS registra, neste sentido: “o respeito pela liberdade e pela propriedade exige que os homens e os capitalistas permaneçam completamente senhores do uso dos seus capitais (*‘avances’*) e do seu tempo” (Citado por NUNES, 2011, p.5)

<sup>18</sup> Palavras do já citado fisiocrata Rivière (Citado por NUNES, 2011, p. 5).

<sup>19</sup> Com efeito, lançar mão da existência de ‘leis naturais infalíveis’ não deixava de ser um eloquente e oportuno instrumento argumentativo para a burguesia ascendente, num contexto em que esta ainda não havia assumido as rédeas do processo de produção legislativa. Como argutamente observa Avelãs NUNES: “O recurso ao direito natural (= direito divino, produto da criação divina) em apoio da ‘nova ordem burguesa’ em gestação surge, a todas as luzes, como o modo mais expedito e mais eficiente de dar força a um estado e a um direito defensores dos valores burgueses, numa sociedade e num tempo em que a burguesia ainda não dominava completamente o aparelho de estado, o estado que faz as leis, o estado legislador (...) como viria a ser o estado burguês” (NUNES, 2011, p. 05).

<sup>20</sup> É a célebre frase de Mirabeau: “*l’état n’a rien à faire; il lui suffit de ne rien empêcher*”. (referido por NUNES, 2011, p. 6)

premissas fundamentais advogadas pelos fisiocratas: (a) defesa da propriedade como direito absoluto; (b) separação rigorosa entre Estado e sociedade; (c) neutralidade estatal no destino da economia e da sociedade.

Sobre esses pilares concebeu-se o Estado Liberal no formato de um então designado Estado Mínimo ou Estado Guarda-Noturno, um Estado que deveria parar à porta das fábricas. O desenvolvimento industrial e econômico das sociedades europeias conferiu redobrada força à concepção segundo a qual a vida econômica “é o fundamento da sociedade civil, o princípio da própria existência do estado, cujas funções devem restringir-se ao mínimo compatível com sua capacidade para garantir a cada um e a todos, em condições de plena liberdade, o direito de lutar pelos seus interesses como melhor entender”. (NUNES, 2011, p. 7).

Se podemos atribuir aos fisiocratas franceses a gestação das ideias liberais, seria uma falta deixar de reconhecer ao economista e filósofo escocês Adam SMITH a paternidade do liberalismo econômico. A metáfora da “mão invisível do mercado”, por ele cunhada em seu eterno *The Wealth of Nations*, ilustra com perfeição o *lugar a ser ocupado pelo Estado nas molduras liberais*, em especial no contexto do capitalismo burguês-industrial em consolidação nos idos do sec. XVIII e XIX.

Ao Estado caberiam poucas, reduzidas e bem definidas tarefas, sempre tendentes à viabilização das liberdades negativas.<sup>21</sup>

Com isto se difundia o dogma da *neutralidade* do Estado. A confiança no livre jogo do mercado justificava a separação *Estado/economia* (ou

---

<sup>21</sup> No entendimento de Adam SMITH, apenas três deveres caberiam ao Estado: “Três deveres de grande importância, na verdade, mas simples e perceptíveis para o senso comum: em primeiro lugar, o dever de proteger a sociedade da violência e das invasões de outras sociedades independentes; em segundo lugar, o dever de proteger, tanto quanto possível, todos os membros da sociedade da injustiça ou opressão de qualquer outro membro, ou o dever de estabelecer uma administração da justiça; e em terceiro lugar, o dever de criar e preservar certos serviços públicos e certas instituições públicas que nunca poderão ser criadas ou preservadas no interesse de um indivíduo ou de um pequeno número de indivíduos, já que o lucro jamais reembolsaria a despesa de qualquer indivíduo ou pequeno número de indivíduos, embora possa, muitas vezes, fazer mais do que reembolsar esse lucro a uma grande sociedade”. (citado por NUNES, p.8)



*Estado/sociedade civil*) e a afirmação de um Estado neutro, limitado apenas a defender a ordem capitalista (os interesses da classe burguesa como um todo).<sup>22</sup>

### 1.1.2. FORMALIZAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO: O ESTADO LIBERAL DE LEGALIDADE

Situando historicamente o desenvolvimento das ideias liberais, a defesa por uma postura absenteísta e neutra do Estado não deixa de representar uma importante conquista da sociedade moderna, já que, analisada em contraste com o modelo do *Ancien Régime* (que o liberalismo ferrenhamente se dedicava a combater), a proposta liberal visava a superar um Estado marcado pelo arbítrio e perdularismo.

O ideal de defesa das liberdades individuais – ainda que marcadamente negativas e de realização concreta parcelar – também deve ser creditada na conta da propagação do liberalismo (sobretudo político), que se dedicou a marcar importantes barreiras de proteção do indivíduo contra o Estado.

---

<sup>22</sup> Tal assertiva não pode, é verdade, ser tomada em termos absolutos. Não é bem exato dizer, como refere Georges RIPERT, que a ‘liberdade liberal’ tudo permitia, mas nada concedia. O jurista francês se põe a demonstrar que, aos capitalistas, a liberdade não bastava, e cedo convocaram a produção legislativa que propiciasse o desenvolvimento dos negócios, de que é exemplo lapidar o Código Comercial Francês. Em suas palavras: “a liberdade tudo permitia, mas não dava nada. (...) O capitalismo jacta-se de dizer que nada pede, simplesmente lhe basta a liberdade; apraz-se em repetir: deixai fazer. Nada poderia fazer se o legislador não lhe tivesse dado ou permitido lançar mão dos meios próprios à concentração e à exploração dos capitais. O direito comum não lhe bastava. Criou o seu próprio direito”. (RIPERT, 1947, p. 21-22). Embora a abstenção fosse a palavra de ordem, isso não significa o liberalismo repelisse toda e qualquer forma de condicionamento entre Estado e sociedade, que alheasse rigorosamente o Estado do campo social e econômico. Trata-se, aqui, como já dissemos, de traçar alguns aspectos mais marcantes de uma realidade bastante complexa, e, de certa forma, irreduzível aos tipos estatais que estamos a referir. A propósito, refere Eros Roberto GRAU que, ainda no séc. XIX, surgiram na França, em 1810, a lei sobre estabelecimentos incômodos, insalubres e perigosos, e, em 1814, a lei sobre trabalho infantil; na Inglaterra, em 1819, a regulamentação sobre o emprego de crianças na indústria algodoeira. (GRAU, 2012, p. 26). Mas note-se que exceções à regra da neutralidade do Estado constituíam, por vezes, condição de possibilidade da própria garantia de liberdade (econômica), de modo a não derogar os postulados gerais do liberalismo. E o caso do Código Francês, citado por RIPERT, é um exemplo lapidar disto.

Por isso chega-se a defender que o Estado de Direito Liberal se distingue dos tipos históricos anteriores pelo “assumir da defesa da garantia dos direitos naturais do homem como fim primordial do Estado” (NOVAIS, 2006, p. 102)<sup>23</sup>. Realmente, sob essa perspectiva, o Estado Liberal evoca uma relevante dimensão *material*, consistente, de um lado (a) na limitação do atuar estatal em face dos indivíduos, como importante reação ao modelo absolutista até então vigente, onde o arbítrio era a regra; (b) na proclamação da defesa dos direitos naturais do homem como fim primordial do Estado.<sup>24</sup>

A apreciação de Jorge Reis NOVAIS, sob este ângulo de observação, é bastante acurada:

Tal concepção [material] corresponde historicamente ao sentido da oposição originária da burguesia ao Estado absoluto. Sustentada numa particular ideia de Direito, de justiça material, a burguesia rompia com o *Ancien Régime* em nome de valores que, propostos como fins do Estado, faziam do projeto liberal do Estado de Direito - nesta primeira fase em que ele era essencialmente um conceito de luta política – uma construção acentuadamente material. (NOVAIS, 2006, p. 104)

Assim, a despeito de nos parecer, com os olhos da contemporaneidade, que o projeto liberal do Estado fundava-se numa concepção pouco ambiciosa e classista das garantias individuais, é preciso reconhecer-lhe uma importante dimensão de conquista de direitos, sobretudo na proposta de ruptura com um modelo estatal que não raro se apresentava deletério das liberdades individuais.

Por outro lado, se no momento de formulação teórica e de proposta política, o aspecto substantivo do Estado Liberal mostrava-se sobressalente, a implementação concreta deste novo modelo implicou um notável distanciamento

---

<sup>23</sup> Manifestação deste intento material é o célebre art. 16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789): “Toda sociedade que não assegura a garantia dos direitos nem a separação dos poderes não possui Constituição”.

<sup>24</sup> Ainda que por meio de formas jurídico-políticas, a pretensão de limitar o poder estatal tinha o apelo substantivo de proteção da esfera de autonomia do indivíduo. Pertinente, a este respeito, a observação de Ricardo Lobo TORRES: “Mesmo a Constituição do Estado Fiscal da fase primeira do liberalismo, que parecia garantir apenas a liberdade formal, continha aspectos materiais. A ênfase na igualdade e na legalidade satisfazia à necessidade substancial de o Estado de Direito manter o maior âmbito possível da liberdade individual” (2009, v. I, p. 519) Em semelhante sentido, sugere NOVAIS: “a perspetivação material do Estado de Direito liberal assenta não só na limitação da forma de agir do Estado, mas sobretudo, na limitação de seu próprio querer por valores (...)” (2006, p. 102)

das preocupações do Estado com os elementos materiais do Estado de Direito. Ainda que visando ao fim último de proteger o indivíduo contra as ingerências estatais, a racionalidade liberal conferiu acentuado enfoque às *formas* de limitação do poder estatal, tecnicizando e esterilizando o papel do direito na sociedade.

Essa tendência de formalização culminou no desenvolvimento de uma teoria de Estado de Direito Liberal politicamente asséptica, na qual o direito aparece cada vez mais identificado com os seus elementos formais-instrumentais.

Ora, se por um lado a defesa da *neutralidade* do Estado era apresentada como poderoso antídoto contra a arbitrariedade estatal e contra o uso *ideológico* dos instrumentos jurídicos<sup>25</sup>, por outro lado, o esquecimento dos aspectos materiais do direito em prol da forma resultou por converter (ou permitir converter) o Estado numa "casca vazia da legalidade" (CHEUNER) ou "velho Estado de Polícia com gola de veludo" (GUMPLOWICZ).<sup>26</sup>

Em tal quadro teórico, o ideal de Estado de Direito perde as referências explícitas ou implícitas às garantias individuais, reduzindo-se à simples ideia de *atuação estatal subordinada à lei*.<sup>27</sup>

Deste modo, o Estado de Direito claramente assume a feição de um simples Estado de Legalidade, um "Estado de lei com as portas abertas para um Estado de não-direito" (ERHARDT SOARES, citado por NOVAIS, 2006, p. 112). E o assim designado Estado de legalidade abre-se a quaisquer conteúdos, a quaisquer fins, desde que atuados na via da legalidade<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> Assim pretendeu defender, por exemplo, Hans KELSEN: sua teoria pura não visava apenas evitar o sincretismo metodológico, mediante análise estrutural do objeto normativo, como também a proteger a ciência do direito de ideologias políticas.

<sup>26</sup> Ambos referidos por NOVAIS (2006, p. 112).

<sup>27</sup> Nas palavras de WIETHOLTER, o liberalismo "(...) elimina os conteúdos jusnaturalistas da liberdade, presentes ainda em Kant, absolutizando-os e cindindo-os em liberdade e propriedade, liberdade de contratar, de herdar e de testar, a defender contra o Estado. (...) O Estado transforma-se num Estado de instituições e formas jurídicas, Estado de direito legislativo e administrativo, onde a esclerose dos conteúdos políticos ia de par com a redução da Constituição e do Direito a meros problemas organizativos". (citado por NOVAIS 2006, P. 111)

<sup>28</sup> A este respeito, afirma NOVAIS: "O primado da lei e o princípio da legalidade transmutam-se sucessivamente, de meras técnicas formais de realização dos valores liberais (no Estado de Direito liberal, sem sentido material), em valores autonomizáveis (no Estado de Direito formal, onde a intenção política liberal, de garantia, e nessa medida, ética, lhe estava implícita) e, por último, no

De fato, a deliberada despreocupação com valores outros que não a *certeza e segurança jurídicas* – valores inerentes ao princípio da legalidade – logo conduziu a uma irresponsabilidade axiológica do Estado, legitimando todo e qualquer direcionamento na produção legislativa, inclusive àquele contrário aos direitos fundamentais, e portanto, em última análise, atentatório à ideia de Estado de Direito.

Assim, se de um lado é possível atribuir ao liberalismo uma importante vertente progressista, na medida em que atacava os alicerces ideológicos do Velho Regime, por outro lado, é fácil identificar que a doutrina rapidamente assumiu uma função de conservação do *status quo*.<sup>29</sup>

Tratava-se de uma consagração de direitos à maneira de Orwell.<sup>30</sup> Pois, em conformidade com as raízes fisiocráticas do liberalismo, concebiam-se os direitos do homem – inclusive os de natureza política – a partir do binômio propriedade/liberdade. Sob este ponto de vista, defendia-se que só aqueles que possuíam bens (proprietários) seriam capazes (livres) da independência e do esclarecimento necessários à atuação política racional. De modo que a distinção entre proprietários e não proprietários para fins políticos supostamente atenderia ao interesse de toda a coletividade. E, por outra parte, aceitava-se que, uma vez garantida a liberdade para todos (a liberdade de empresa), qualquer pessoa poderia se tornar burguês; logo, excluir os não proprietários significava apenas o afastamento dos incapazes. (NUNES, 2011, p. 23)

---

Estado de Legalidade, em quadros neutros abertos à realização de quaisquer fins.” (NOVAIS, 2006, p. 122)

<sup>29</sup> É de notar que o apego às formas, e o correlato desapego aos conteúdos, consubstanciava fórmula conveniente à burguesia instituída no poder: enquanto classe dominada, a proclamação dos direitos universais do homem constitui condição de possibilidade da revolução; mas num átimo seguinte, enquanto classe dominante, “já não se interessa em manter na prática a universalidade daqueles princípios como apanágio de todos os homens”; apenas “de maneira formal os sustenta, uma vez que no plano de aplicação política eles se conservam, de fato, princípios constitutivos de uma ideologia de classe” (BONAVIDES, 1993, p. 30). Neste sentido, parece estar com razão Eros Roberto GRAU ao sustentar a necessidade de se desnudar o comprometimento dos ‘direitos fundamentais’ e dos ‘direitos do homem’ com a afirmação da primazia das autonomias individuais, quer dizer, “autonomias individuais dos que podem tê-las, ou seja, dos proprietários burgueses” (GRAU, 2012, p. 39).

<sup>30</sup> Na frase cunhada pelo escritor inglês Eric Arthur Blair (conhecido pelo pseudônimo George Orwell), em seu célebre *Animal Farm*, novela alegórica publicada em 1945: “*All animals are equal, but some animals are more equal than others*”. (“todos os animais são iguais, mas alguns animais são mais iguais que os outros”).

Portanto, ainda que se analise o Estado Liberal sob a perspectiva material, isto é, na ótica das garantias fundamentais que proclama proteger, é fácil nele visualizar um viés essencialmente excludente, uma vez que os próprios conteúdos de direito eram definidos a partir dos interesses proprietários. Ao cabo, os direitos fundamentais convertiam-se em mera anunciação formal, num processo em que a tecnicização do direito era apresentada como virtude de neutralidade estatal, de racionalização do direito. O Estado Formal constituía, assim, uma garantia em si, um fim em si.

A adequada compreensão dos traços essenciais do liberalismo, tal como acima exposto, é de curial interesse para uma investigação apropriada sobre as possíveis conexões entre a solidariedade e a tributação, no marco do que podemos designar de Estado Fiscal. Antes de avançarmos para esses relacionamentos, contudo, alguns caminhos teóricos são de necessário percurso. Por ora, parece-nos oportuno situar a ideia geral de *solidariedade* no contexto deste modelo de Estado (e de outros, como faremos na sequência).

### **1.1.3. CADA UM POR SI: A IDEIA GERAL DE SOLIDARIEDADE NO ESTADO LIBERAL**

Em uma primeira aproximação, cabe indagar se existe e, se sim, como se manifesta o ideal de solidariedade numa conformação social organizada sob os cânones do liberalismo, sob a lógica do *laissez-faire*.

É bem verdade que o ideário da Revolução Francesa contemplava, ao lado da liberdade e da igualdade, o valor da *fraternidade* – vocábulo frequentemente tomado como sinônimo da solidariedade. Ora, mas que dizer da fraternidade num modelo que consagra o indivíduo abstrato, em sua esfera de liberdade e patrimonialidade, como eixo e fundamento do sistema jurídico?

Ou ainda – o que é mais drástico – como conceber uma postura ativa do Estado na realização da solidariedade no contexto de um modelo estatal baseado na cisão entre Estado e sociedade e na neutralidade do Estado em

relação ao destino social? Como pensar a solidariedade num modelo de Estado de Legalidade, cujo desapego aos conteúdos de direito acusa-o de verdadeira irresponsabilidade axiológica?

Não é de estranhar que, no momento histórico em que o Estado Liberal predominou, entre os séculos XVIII e XIX, não se conheceram desenvolvimentos teóricos em torno de solidariedade. O único sentido possível do conceito, neste contexto, era o que reconduzia a um sentimento fraternal ou de irmandade, de cunho acentuadamente altruísta e caritativo. Assim, a concepção intelectual da solidariedade bebia na fonte das doutrinas cristãs.<sup>31</sup> Quanto aos modos de expressão da solidariedade, eram eles necessariamente concebidos na espessura do corpo social, encrustado nas relações sociais mais elementares de vizinhança, de família, de paróquia. (ROSANVALLON, 1981, p. 24)

Os ideais de caridade e filantropia como expressão possível (e exclusiva) da solidariedade são perfeitamente coerentes com os marcos do liberalismo. E isto porque, conquanto alusivos a uma ação virtuosa, permaneciam estritamente vinculados à esfera de liberdade do indivíduo, uma opção que apenas diz respeito à sua consciência. O homem moderno, concebido nos padrões oitocentistas, submetido apenas à sua própria vontade, dotado de um “inteligente egoísmo” (RADBRUCH, citado por HESSE, 1995, p. 87), saberia exercer a caridade *se e nos termos em que* lhe conviessem.

Não por menos Gregorio PECES-BARBA refere à “cultura liberal egoísta e isolacionista” como a “antítese de uma cultura solidária” (1999, p. 276, tradução nossa)

De fato, aos olhos da doutrina liberal (tão bem sintetizada na frase de Adam SMITH), “a melhor contribuição que cada um poderia dar à ordem social seria a contribuição de seu egoísmo pessoal”.<sup>32</sup> Seguidores da doutrina smithiana, como Burke e Malthus, propagando a aproximação econômica vazia de qualquer

---

<sup>31</sup> A respeito, ver texto de Vera H. WESTPHAL (Diferentes matizes da idéia de solidariedade. In: **Revista Katál**. Florianópolis v. 11 n. 1 p. 43-52 jan./jun. 2008, p. 43-52)

<sup>32</sup> Citado por Eros Roberto GRAU (2012, p. 24). Idêntica era a mensagem difundida pelos fisiocratas, a exemplo da célebre frase de LE TROSNE: “o que eles [indivíduos] farão tendo em vista apenas o seu próprio interesse é o que eles podem fazer de mais vantajoso para a sociedade”, (NUNES, 2011, p. 06).

conteúdo moral, são exemplos emblemáticos do ideário anti-solidário. A “parábola do banquete” de Malthus ilustra com perfeição essa matriz de pensamento, apresentando-se como “autêntico canto à insolidariedade” (PECES-BARBA, p. 270):

Um homem que nasce em um mundo que já tem dono, se não pode obter o alimento de seus pais, aos quais tem o direito de pedir, e se a sociedade rejeita seu trabalho, não tem o direito de reclamar nem uma pequena porção de comida... No grande banquete da natureza, não há um lugar reservado para ele. Ela lhe diz para sair e obedecer rapidamente sua ordem, para que ele não desperte a compaixão dos outros convidados. Se alguns convidados se levantarem e cederem-lhe o lugar, outros intrusos aparecem imediatamente exigindo o mesmo favor. A notícia de que há comida para todos os que cheguem, encherá a sala de numerosos pedintes. A ordem e a harmonia da festa são perturbadas, a abundância que antes reinava se torna escassez e a felicidade dos convidados se vê destruída pelo espetáculo da miséria que reina em todos os lugares da sala, e pelo clamor inoportuno dos que estão furiosos por não encontrar os alimentos que foram prometidos. Os convidados tarde demais se dão conta do seu erro, ao desobedecer as ordens estritas que a grande anfitriã deu a todos os intrusos, no desejo de que todos os convidados tivessem comida abundante e sabendo que não poderia oferecê-la para um número ilimitado, humanamente se recusou a admitir aos recém chegados, quando sua mesa já estava ocupada... (MALTHUS, citado por PECES-BARBA, p. 270, tradução nossa)

E é importante lembrarmos que o paradigma do Estado Mínimo não apenas diz respeito à (ausência de) intervenção do Estado na economia – embora este seja o aspecto mais sobressalente do liberalismo, e naturalmente vinculado aos demais problemas da vida social. Os princípios da liberdade e igualdade, registra Egon B. MOREIRA, “não apenas tornaram incompatível a atuação do Estado na economia, mas do mesmo modo isolaram os homens entre si”; em síntese, no Estado Liberal, “cada um valia de per si, na relação com os demais e com o Estado” (MOREIRA, E. B., 2004, p. 27-28).

Homens isolados do Estado, Estado isolado dos homens, homens isolados dos homens: a sociedade, na teoria do liberalismo, reduz-se à mera “poeira atômica de indivíduos” (BONAVIDES, 1993, p. 28). Em termos de solidariedade, o que predomina no paradigma liberal, em traços grossos, é (a) a fraca coesão entre os indivíduos, na medida em que o dogma da liberdade econômica não propiciava laços de união entre classes, nem mesmo entre os

membros das classes desfavorecidas, a quem a liberdade se apresentava claramente como mera construção retórica; (b) ausência de postura solidária do Estado, ou seja, inexistência de instrumentos jurídicos/políticos para integração dos marginalizados, acabando por reforçar o vácuo de solidariedade entre os cidadãos.

Ao apreciar o sentido de solidariedade nos albores do Estado Liberal, reportando-se ao marco revolucionário de 1789, Bodin de MORAES avalia, com propriedade, que o trunfo burguês representou uma abstração, uma vez que desacompanhado da efetividade dos direitos políticos e sociais do cidadão:

Embora a Revolução Francesa e o seu documento jurídico, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, houvessem trazido algum êxito para a burguesia ascendente, tratou-se, em certa medida, de uma vitória abstrata. Individualmente, como cidadão, o indivíduo não tinha conquistado a plenitude de seus direitos políticos e sociais, carecendo durante o século XIX e nas primeiras décadas do século XX, dos poderes legais que o permitiriam atuar politicamente. Seus progressos sociais mostraram-se lentos, modestos, vacilantes (...) (MORAES, 2006, p. 165)

Se o Estado apresenta-se como armadura de defesa e proteção da liberdade, expresso em um ordenamento abstrato e metafísico, neutro e abstencionista, então sua essência havia de esgotar-se, como anota BONAVIDES, em uma “missão de puro alheamento e ausência de iniciativa social” (1993, p. 29).

É bem verdade que havia exceções ao princípio da neutralidade do Estado no campo social, assim como havia no já mencionado campo econômico. No que se refere à temática da solidariedade, o agir do Estado no campo social, quando presente, refletia uma lógica nitidamente assistencialista.

Num primeiro momento (liberalismo puro setecentista/oitocentista), já se podiam observar algumas iniciativas estatais para amparo aos necessitados. Até mesmo antes da consolidação do Estado Liberal, no ano de 1601, a famosa “Lei dos Pobres”, na Inglaterra, inaugurou a política assistencial como forma de impingir toda a coletividade a custear os chamados riscos sociais. As revoluções industrial e burguesa, agravando significativamente tais riscos, tornaram necessária e urgente a generalização das políticas de previdência social.

Neste sentido, a Declaração Francesa de 1793 se notabilizou por



reconhecer expressamente a necessidade de ajuda social: "os socorros públicos são uma dívida sagrada. A sociedade deve subsistência aos infelizes, seja lhes dando trabalho, seja assegurando os meios de existência àqueles que não podem trabalhar." (ROSANVALLON, 1981, p. 23, tradução nossa).

Entretanto, apesar de as circunstâncias requererem um reforço assistencial, as técnicas de proteção social difundidas no século XVIII e início do século XIX eram, via de regra, bastante restritas e mesmo excludentes. Em coerência com o paradigma liberal e individualista então dominante, o Estado optava frequentemente pela utilização de mecanismos antigos (como a poupança, o seguro privado ou o mutualismo), condicionados à capacidade de participação, e por isso mesmo, excludente dos necessitados. Tudo se reduzia, como afirma José Manuel ALMANSA PASTOR, *"a acoger los mecanismos mutualistas y asegurativo del Derecho privado, aprovechar las ventajas que ellos trajeron consigo y corregir las deficiências que prestaban"* (1977, p. 61).

Foi sobretudo nos finais do século XIX, sob o impulso das lutas populares, que se assistiu à progressiva instituição legal de seguros contra acidentes de trabalho ou doenças profissionais. Também aos poucos se foram consagrando alguns direitos sociais, sobretudo no campo trabalhista, buscando refrear os excessos mais chocantes do capitalismo (como o excesso de trabalho infantil e feminino). (NOVAIS, 2006, p. 180).

Contudo, estas manifestações parciais de solidariedade estatal em relação aos desamparados - muito raras no primeiro momento do liberalismo (sec. XVIII a início do sec. XIX), e um pouco mais frequentes num segundo momento (fins do sec. XIX e início do sec. XX), longe de representarem uma efetiva preocupação com a *questão social*, constituíam apenas exceções no quadro geral de um modelo de Estado que tinha por princípio-chave a não intervenção do Estado na esfera econômica e social.<sup>33</sup>

Em coerência com o sistema de valores predominantes no modelo

---

<sup>33</sup> Sob este ponto de vista, ROSANVALLON avalia que os mecanismos de seguro não são contraditórios com os da mão invisível; também se fundamenta na busca de interesses pessoais. A seguridade, como a mão invisível, produz os mesmos efeitos que uma benevolência certa: cada um, segurando-se contra os riscos, apenas pensa em seu interesse e resulta em um financiamento coletivo dos acidentes individuais. (ROSANVALLON, 1981, p. 26)

liberal (individualismo, liberdade, propriedade), as manifestações de solidariedade do Estado, quando existentes, giravam em torno da oposição deficiente/eficiente: ainda que os rendimentos e as condições de vida propiciados pelo salário fossem de todo indignos, tinha-se por certo que o indivíduo capaz para o trabalho não necessitaria do socorro estatal.<sup>34</sup>

Mas além de apresentar uma postura absenteísta em relação à sociedade, o Estado Liberal também não manifestava preocupação com fomentar os laços de solidariedade entre os cidadãos, a fim de que a própria sociedade se incumbisse de suprir o *minus* social do Estado. Ao contrário, neste período, foram marcantes iniciativas legais tendentes a proibir as associações entre os indivíduos. Entre elas, é de citar a Lei Le Chapelier (1791), que, em nome da liberdade de empresa, suprimiu as corporações e vedou qualquer forma de coalizão entre operários (greves, sindicatos, manifestações). Isaac Le Chapelier, redator da lei, teria claramente defendido a inexistência de interesses de *grupos sociais*, tendo na ocasião discursado: “não há hoje senão o interesse particular de cada indivíduo e o interesse geral”. (citado por ROSANVALLON, 1981, p. 45, tradução nossa).

Assim é que os indivíduos, insertos num contexto sociocultural pautado por valores individualistas – e num contexto jurídico-político indiferente ou até mesmo hostil à formação de laços de solidariedade – eram, efetivamente, *cada um por si*.

Sob esta perspectiva, não é difícil compreender por que, sob o manto do liberalismo, a ideia de solidariedade só podia ser reconduzida a um sentimento genérico de *fraternidade* que a ninguém obrigava, como uma virtude cristã que o indivíduo, dentro de sua ampla autonomia, poderia ou não exercer em relação ao seu próximo. E não é de estranhar que o ideal de fraternidade, conquanto inscrito na porta de entrada do Estado Liberal (bandeira da revolução), não gozava de qualquer prestígio jurídico, tampouco constituía objeto de estudo científico.

Solidariedade-fraternidade, ou solidariedade “cada um por si”

---

<sup>34</sup> Conforme anota BODIN DE MORAES (2006, p. 165), a noção de solidariedade passou a se estabelecer “em torno da oposição eficiente-deficiente, considerando que a pessoa vive de seu trabalho, cabendo-lhe, porém, se assistida pelo Estado (isto é, por todos), quando não puder mais trabalhar”.

consubstanciava, neste contexto, e sobretudo aos olhos do direito, uma “não solidariedade”.

## **1.2. ESTADO SOCIAL E A SOLIDARIEDADE VERTICAL**

### **1.2.1. CONTORNOS ESSENCIAIS DO ESTADO SOCIAL**

O modelo de Estado de Bem-Estar Social, Estado de Providência ou, simplesmente, Estado Social,<sup>35</sup> é frequentemente referido como sendo resultado da superação ideológica do liberalismo clássico.

No dizer de NOVAIS, as experiências políticas que investiram no modelo social, traduziram-se, “na sua irreduzível diversidade, numa comum intenção de superar os pressupostos e as realizações do Estado Liberal.” (2006, p. 179). Da mesma opinião partilha, entre outros, Paulo BONAVIDES, que expressamente alude ao “Estado Social como fruto da superação ideológica do antigo liberalismo” (1993, p. 183).

De fato, os pressupostos liberais foram sendo progressivamente contestados pela força dos fatos e pela resposta do direito aos fatos, cedendo espaço a novas formas de conceber o relacionamento entre Estado e sociedade.

Em meados do século XIX, eclodiam os conflitos e ecoavam as reivindicações das classes não proprietárias, sobretudo da vasta classe operária, mais vulnerável aos riscos sociais (acidentes de trabalho, doenças profissionais, desemprego) e mais sensível à exclusão política, econômica, jurídica, enfim, que o sistema de igualdade formal propiciava.

A lei do “equilíbrio natural” era contradita pela realidade: fissuras na

---

<sup>35</sup> Para fins deste trabalho, utilizaremos as expressões de forma indiscriminada, para referir a esta concepção geral de Estado que, nada obstante tenha encontrado expressão em figuras históricas heterogêneas, caracteriza-se pelas diretrizes comuns que aqui expomos. Mas é pertinente registrar que, para Jorge Reis NOVAIS, as nomenclaturas normalmente usadas como equivalentes de Estado Social (Estado Providência, Assistencial, Bem-Estar, Estado Administrativo) colocam a tônica em aspectos parcelares ou apenas numa das dimensões do Estado Social, razão pela qual esta última é a designação preferida pelo autor (NOVAIS, 2006, p. 188)

ordem econômica e social, cada vez mais sentidas com as imperfeições que o capitalismo manifestava<sup>36</sup>, punham à prova o propalado princípio do *laissez-faire*. O Estado, assim como os investidos no poder, já não podiam ignorar as demandas da sociedade em transformação, da qual as vindicações da classe operária constituíam a face mais evidente.

Assim é que, desde as suas primeiras manifestações, o Estado Social apresentou-se como uma espécie de *solução de compromisso*, traduzida na adaptação das estruturas sociais e políticas da sociedade capitalista aos ventos da história e às exigências do tempo histórico (NUNES, 2011, p. 31).<sup>37</sup>

No entanto, só o impacto da I Guerra Mundial provocaria uma alteração radical na forma de conceber as relações entre o Estado e a sociedade, sendo possível afirmar, com Jorge Reis NOVAIS, “que ela marca o termo do otimismo liberal fundado na ideia de uma justiça imanente as relações sociais autônomas e livremente desenvolvidas a partir da auto-regulação do mercado” (2006, p. 181).<sup>38</sup>

A I Guerra Mundial, então, pôs termo definitivo ao abstencionismo estatal e demais pressupostos do liberalismo clássico, criando condições para o desenvolvimento do modelo de bem-estar.<sup>39</sup> Daí registrar ROSANVALLON que

---

<sup>36</sup> Eros Roberto GRAU resume em três as imperfeições do capitalismo: surgimento dos monopólios, advento de cíclicas crises econômicas e no exacerbamento do conflito entre capital e trabalho. (2011, p. 21, nota de rodapé 9).

<sup>37</sup> Este aspecto fica particularmente notável na Revolução de 1848, quando se começou a falar, na França, de Estado Democrático e Social, então considerado como o compromisso possível entre os grupos mais radicais (socialistas) do operariado francês e os partidos representativos da pequena burguesia, implicando o reconhecimento, em favor dos trabalhadores, de certos direitos sociais e econômicos. (NUNES, 2011, p. 31)

<sup>38</sup> E complementa o estudioso lusitano: A Guerra Mundial é, nessa altura, o produto natural de um sistema dilacerado pelas próprias contradições, no qual deixaram definitivamente de se verificar as duas condições indispensáveis à viabilidade do Estado Liberal: possibilidade de continuar a produzir lucros (...) e o consenso das forças intervenientes na vida política. (...) por sua vez, as próprias necessidades da guerra impeliam o Estado a uma intervenção decisiva na vida econômica, com as restrições a liberdade contratual e ao direito de propriedade. (NOVAIS, 2006, p. 182)

<sup>39</sup> A título de curiosidade, cabe anotar que, no ano de 1926, KEYNES publicou o texto “*End of laissez faire*”, verdadeira certidão de óbito do capitalismo liberal oitocentista, na qual afirmou que a I GM marcara definitivamente o fim do abstencionismo econômico do Estado que a representação liberal postulava. (MOREIRA, V., 1997, p. 17-18). Curioso é que, segundo nos informa ROSANVALLON, no mesmo ano de 1926, Keynes teria redigido carta aberta ao Ministro Francês das Finanças na qual antecipava sobre os riscos de um Estado de Bem-Estar, estimando

*“Le warfare state accompagne le welfare state”* <sup>40</sup>.

Após a guerra, intervenção econômica do Estado foi necessária não apenas para regular o próprio funcionamento da economia, mas também para garantir a satisfação de determinados objetivos sociais, que a chamada “questão social” tinha posto em relevo, como a segurança social, segurança no trabalho, e assim por diante (MOREIRA, V., 1997, p. 17)

A despeito da diversidade das formas políticas e constitucionais pelas quais se vivenciou o Estado Social<sup>41</sup>, é possível identificar linhas mestras de sua caracterização, de maneira que se afigura adequado aludir a um *modelo* ou *perfil* de Estado Social.

De acordo com Javier de LUCAS, citando MARSHALL, “pode-se dizer que os fins do Estado Social são basicamente três: eliminação da pobreza, maximização do bem-estar e busca da igualdade” (LUCAS, 1994, p. 26).

O delineamento desse tipo de Estado, por evidente, assume maior clareza quando em contraste com o modelo liberal, ordinariamente tomado como seu radical antagônico. Assim, ponto da maior importância é a mitigação do dualismo Estado/sociedade, cuja rígida separação constituía pressuposto teórico global do Estado Liberal. Desfeito o mito da autossuficiência econômica e social, o Estado é chamado a sistematicamente intervir em esferas que outrora lhe eram estranhas.

Avultam, agora, ao lado dos direitos e liberdades clássicos, moldados e comprimidos, os chamados **direitos sociais**, indissociáveis das correspondentes prestações do Estado (NOVAIS, 2006, p. 187). Ao Estado então se atribui a missão de realizar a justiça social, proporcionando a todos as condições de uma

---

impossível, sob um ponto de vista político e econômico que as despesas públicas pudessem superar 1/4 do produto nacional. (ROSANVALLON, 1981, p. 16)

<sup>40</sup> ROSANVALLON, 1981, p. 30, nota de rodapé 01. Afirma o autor francês “No conflito armado, a sociedade retorna às suas origens imaginárias, à formulação do pacto social. A troca simbólica do contrato original entre os indivíduos e o Estado se reafirma nestes períodos. A dívida de proteção do Estado se enuncia de maneira mais visível” (ROSANVALLON, 1981, p. 30, tradução nossa)

<sup>41</sup> Também neste tópico, é pertinente advertir quanto à heterogenia das experiências políticas passíveis de se designar sob a rubrica do Estado Social, conceito ambíguo desde o seu nascedouro, a ponto de – como observa corretamente Avelãs NUNES – ter obtido a “consagração em Constituições tão diferentes como a Constituição de Weimar, a Lei Fundamental de Bonn e a Constituição da V República Francesa” e a ponto de cobrir “realidades tão diferentes como o estado fascista e o estado-providência” (2011, p. 33).

vida digna e o pleno desenvolvimento de cada cidadão. Em lugar da mão invisível da economia, a *mão visível do direito* (NUNES, 2011, p. 30). E, em lugar da incerteza da providência divina, a *certeza da providência estatal*, do Estado Providência (ROSANVALLON, 1981 p. 25).

Verifica-se, portanto, uma profunda alteração nas formas de conceber as relações entre Estado e sociedade: aos olhos daquele, esta já não mais é um dado de ordem natural, e sim um objeto carente de conformação através do direito, de políticas públicas, da assunção, enfim, pelo Estado, de papéis outrora conduzidos pela sociedade.

Empenhado decisivamente na transformação e redistribuição do produto social, o Estado se assume não apenas como diretor de política assistencialista, provedor das necessidades públicas mais elementares e guardião por excelência dos direitos sociais fundamentais. Estendendo seus tentáculos a setores tradicionalmente entregues à iniciativa privada, acaba por também se assumir como provedor de necessidades individuais; incumbe-se, outrossim, da direção e controle do processo produtivo, convertendo-se em verdadeiro Estado econômico.<sup>42</sup>

O Estado Social, deste modo, toma as rédeas do destino da sociedade, e até mesmo do destino dos indivíduos e grupos que a compõem, fazendo-o em termos amplos e multifacetados, como de resto sintetiza BONAVIDES, em referência ao vasto espectro de atuação deste modelo de Estado:

Quando o Estado (...) confere, no Estado Constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse

---

<sup>42</sup> Adverte BONAVIDES, porém, que este nível de participação acentuada do Estado na ordem social e econômica se distingue do Estado Socialista, na qual a participação do Estado é ainda mais imediata: “quando a presença do Estado, porém, se faz ainda mais imediata e ele se põe a concorrer com a iniciativa privada, nacionalizando e dirigindo indústrias, nesse momento, sim, ingressamos na senda da socialização parcial” (BONAVIDES, 1993, p. 183).

instante o Estado pode com justiça receber a denominação de Estado Social. (BONAVIDES, 1993, p. 182)

Essa virada político-ideológica no que concerne aos papéis do Estado, e ao relacionamento deste com a sociedade, provoca um significativo impacto na representação que a sociedade faz de si mesma, na interação entre seus componentes, na formação e grau de coesão dos laços sociais. Repercute, enfim, na ideia de solidariedade. Vejamos.

### **1.2.2. UM POR TODOS: A IDEIA DE SOLIDARIEDADE NO ESTADO SOCIAL**

A ideia de solidariedade ganha corpo e mais nítidos contornos no modelo do Estado Social, no bojo do qual os interesses da sociedade são posicionados como pedra angular do sistema jurídico.

Não é por acaso que a construção teórica da solidariedade se inicia no momento de crise do liberalismo clássico, em um tempo histórico mais ou menos coincidente com a formação ideológica do Estado Social. Ambas as ideias – solidariedade e Estado Social – surgem imbricadas no pensamento do novo século (notadamente, na passagem do XIX para o XX), apresentando-se como episteme de descontinuidade em relação ao paradigma liberal.

Calha como luva, aqui, a afirmação de Javier de LUCAS segundo a qual *“el Estado del bienestar es (...) en términos ideales, un reconocimiento institucional de la solidaridad social”* (1994, p. 27).

De efeito, como acertadamente assinala José Fernando de Castro FARIAS (1998, p. 190), é somente no fim do século XIX que aparece a lógica da solidariedade como um discurso coerente que não se confunde com *caridade* ou *filantropia*, traduzindo-se, a partir de então, por uma nova maneira de pensar a

sociedade, envolvendo uma política concreta.<sup>43</sup>

Foram diversas formulações teóricas desenvolvidas no curso do século XIX e no início do século XX que lançaram as bases para a compreensão contemporânea do sentido e conteúdo de solidariedade. E é no enlace e no embate entre estas diferentes concepções que FARIAS (1998) define o pensamento solidarista, que buscava examinar, com pretensões de cientificidade, o conteúdo sociológico ou jurídico da solidariedade.

Por ora, não se pretende aprofundar o exame das diversas teorias da solidariedade, porque retomaremos, em tópico mais apropriado, os instrumentais teóricos necessários à compreensão da solidariedade em seu sentido jurídico e constitucional (capítulo 2, *infra*).

Oportuno cá sublinhar, apenas, que as diferentes formulações teóricas da solidariedade, desenvolvidas sobretudo nos albores do século XX, partilhavam da ideia comum de entender a solidariedade não mais como um sentimento de simpatia ou mera consciência de pertencimento a uma comunidade. A solidariedade, que ora adquiria uma estruturação teórica coerente, era pensada não como um dado, mas como algo a ser construído e perseguido, notadamente através do Estado.

O ideário solidarista, formado sobretudo do início do século XX, contribui para o desenvolvimento da concepção teórica da solidariedade como um *dever jurídico*. Não mais como uma solidariedade-liberdade (ou uma não-solidariedade), situada na ampla autonomia no indivíduo, e na radical abstenção do Estado.

Nesta linha de pensar, a noção de solidariedade comparece no pensamento do século XX como parte de uma reação política e intelectual aos pressupostos do liberalismo, e assim, apresenta-se como aspecto importante de uma nova concepção de Estado, um Estado de cunho *Social*.

Efetivamente, se, no quadro do liberalismo, verifica-se um vazio teórico na temática da solidariedade – o que é coerente com a concepção da sociedade

---

<sup>43</sup> Segundo um jornal francês publicado em 1904, “a concepção de fraternidade dá lugar a uma concepção nova que se resume a uma palavra, solidariedade”. O registro histórico é feito por BELTRAME (2003, p. 01; tradução nossa).



como *poeira de indivíduos*<sup>44</sup>, à época reinante - no quadro do Estado Social, contrariamente, a solidariedade apresenta-se como conceito fulcral do modelo de Bem-Estar, que desloca para a *sociedade* o eixo de atenção outrora ocupado pelo *indivíduo*.

Não sem razão é que o discurso de solidariedade fundamentou, em muitos aspectos, o Estado Social, em especial as políticas assistencialistas e o dilatamento do campo de abrangência dos serviços públicos. Por outro lado, o pensamento solidarista não era calcado apenas na figura do Estado como agente de solidariedade, tendo, em linhas gerais, invocado a participação da sociedade em prol deste fim. Contudo, como veremos, foi apenas com a mitigação do Estado Social, como expressão de um Estado Máximo, é que este aspecto da solidariedade foi colocado em evidência.

E assim o é porque, na moldura do Estado Social, o Estado investe-se na condição de agente supremo da solidariedade, tentando prover com tons de universalidade e generalidade a satisfação das demandas sociais. O homem, por conseguinte, renuncia *independência* para reivindicar *assistência*, numa posição essencialmente utilitarista face ao Estado. Verifica-se, desta maneira, como registra FORSTHOFF, que "(...) o homem moderno, a quem foi subtraído o controle de sua existência, não vive apenas *no* Estado, mas sobretudo *do* Estado" (citado por NOVAIS, p. 186; grifos no original).

Dáí se compreende que a ideia de solidariedade, conquanto tenha adquirido especial projeção no quadro teórico de Estado Social, era essencialmente centrada na esfera da estatalidade. Ao tempo em que o Estado Provedor reforçava o vínculo de dependência vertical dos indivíduos (em face do Estado), tornava-os mais independentes uns dos outros, dificultando o enlace entre os homens e, pois, a formação de laços solidários no âmbito *intrasocial*.

Esta criação artificial de solidariedade, num sentido exclusivamente vertical, foi identificado com precisão por Pierre ROSANVALLON, em sua célebre obra *A Crise do Estado Providência*:

---

<sup>44</sup> Para Pierre ROSANVALLON, não é possível o pensamento sociológico no liberalismo, uma vez que o postulado sociedade como coleção de indivíduos é posto como ponto de partida (1981, p. 47)

O Estado Providência, como agente central de distribuição e de organização da solidariedade, funciona como uma grande interface: ele se substitui aos laços próximos (*au face à face*) que os indivíduos e grupos mantêm entre si.

Cortadas as relações sociais reais que a estruturam, a organização da solidariedade que o Estado Providência estabelece se torna mais abstrata. O Estado Providência procede mecanicamente a uma verdadeira ingerência nas relações sociais (1981, p. 41, tradução nossa)

No entender de ROSANVALLON, o Estado Providência se substitui artificialmente às relações sociais, provocando um deslocamento dos mecanismos de solidariedade para fora do tecido social. É neste sentido que o autor visualiza, em tal modelo, o predomínio de uma solidariedade mecânica.<sup>45</sup>

Essa interface estatal representada pelo Estado Providência, na visão do autor francês, teria opacificado as formas de sociabilidade intermediárias (entre indivíduos, entre as coletividades e grupos), resultando por reforçar o déficit de solidariedade entre os homens. No diagnóstico de ROSANVALLON, a solidariedade mecânica conduzida pelo modelo de Estado Providência não deixava de ser socialmente deletéria, pois implicava perda de autonomia e isolamento crescente dos indivíduos, para os quais o Estado se apresentava como principal recurso. (1981, p.48).

Embora não nos pareça perfeitamente apropriada a proposição do estudioso francês, na medida em que sugere ter o Estado Providência provocado um rompimento dos laços sociais – quando, em verdade, tais laços eram inexistentes ou muito fracos no modelo anterior – parece assistir-lhe rematada razão no que se refere à dominância de um formato *estatalizado, verticalizado* de solidariedade. De modo que, no quadrante deste modelo teórico, não é bem possível falar em uma solidariedade *social*, mas sim numa solidariedade *estatal* em relação à sociedade.

---

<sup>45</sup> Veja-se que a expressão “solidariedade mecânica” é compreendida pelo autor de modo distinto daquele designado por Émile Durkheim em seu Divisão do Trabalho Social (para este sociólogo francês, a ideia de solidariedade mecânica designa algo bem diverso: solidariedade por similitude, produzida pelo sistema de crenças coletivas em uma sociedade de pequena dimensão). A diferença é esclarecida pelo próprio Rosanvallon (1981, p. 45, nota de rodapé 01). Trataremos, rapidamente, das solidariedades durkheimnianas no próximo capítulo (item 2.1.2).

Não se quer com isto dizer que o Estado Social negasse toda e qualquer expressão de solidariedade *intrassocial* e rejeitasse em absoluto a realização de fins sociais pela própria sociedade. Também não se pretende afirmar que as teorias desenvolvidas ao longo do século XX sobre a solidariedade necessariamente reduziam o conceito à sua concepção estatal. Aliás, mesmo no início do século XX, houve manifestações doutrinárias importantes inclinadas a uma cooperação entre Estado e sociedade na realização da solidariedade social.<sup>46</sup> Mas é de enfatizar, como em breve veremos, que apenas num momento ulterior tais manifestações reverberaram no plano das Constituições e das teorias do Estado.

O que se pretende pôr em relevo, então, é que a marca predominante, tomada como linha condutora do modelo social de Estado (na multiplicidade de suas expressões), é a de uma solidariedade vertical, que propunha a realizar o bem-estar da sociedade através do Estado, e não através da sociedade ela mesma, ou de uma cooperação entre as duas esferas.

Portanto, é possível afirmar, em apertada síntese, que a solidariedade no Estado Social apresentava-se vertical, do tipo **um (Estado) por todos** (indivíduos/sociedade).

### **1.3. O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO: SOLIDARIEDADE MULTIDIMENSIONAL**

#### **1.3.1. O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO COMO UM MODELO DE COMPOSIÇÃO ENTRE O ESTADO LIBERAL E O ESTADO SOCIAL**

O Estado Social, em sua fórmula mais acentuada, tal como a

---

<sup>46</sup> O solidarismo federativo de Proudhon foi uma destas propostas. Diagnosticando a incapacidade de o mercado, por si, assegurar o equilíbrio do sistema social, Proudhon defendeu que o Estado deveria agir como “gênio da coletividade, fecundando-a, dirigindo-a, enriquecendo-a (...) sem prejuízo da autonomia privada e as iniciativas da sociedade civil”. Concebia, pois, a sociedade civil, Estado e mercado numa relação múltipla de complementariedade. (Sobre o tema, ver FARIAS, 1998, p. 199-201)

descrevemos acima, ingressou em franca crise a partir dos anos 60, crise que foi agravada nas duas décadas seguintes, provocando sensíveis alterações de rumo na condução e concepção do Estado de Direito.

As raízes deste revés remontam a aspectos de insustentabilidade pragmática do modelo social do Estado, que se revelavam cada vez mais visíveis no médio e longo prazo: gastos exponenciais do setor público, aumento da carga fiscal necessária para o seu financiamento, déficit público incontrolável, ineficácia e ineficiência da gestão pública (GONÇALVES e MARTINS, 2004, p. 180).

Efetivamente, como percebeu a perspicácia de Pierre ROSANVALLON, o enfrentamento do problema financeiro do Estado Providência gera dois implacáveis círculos viciosos: “ou aumenta-se o déficit, quebrando o Estado, ou aumentam-se os impostos, quebrando a economia” (1981, p. 14, tradução nossa). E a opção por um destes caminhos não é capaz de salvar nem Estado, nem economia, já que a derrocada de um implica inescapavelmente a sucumbência do outro.

Além de financeiramente inviável, o Estado Social mostrou-se sociologicamente inadequado, uma vez que, como dito acima, propunha criar uma interface substitutiva dos liames sociais. De tal maneira que não apenas uma crise *financeira*, mas também uma *crise social* conduziu a uma obrigatória reavaliação do modelo de Bem-Estar. (ROSANVALLON, 1981)

De fato, o problema do Estado Social tornou-se uma questão de dimensão exacerbada do Estado, e de seu alcance nos domínios econômico e social. Trata-se de um problema que, no sentir de José Casalta NABAIS:

(...) apenas pode solucionar-se através da moderação desse intervencionismo, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização de direitos econômicos, sociais, culturais), quer mesmo o abandono parcial de tarefas tradicionais. (1998, p. 202)

Por isso, o Estado Social, em seus pressupostos teóricos universalizadores, confiantes na onipotência e onipresença estatal, teve de ceder espaço a uma nova conformação entre a sociedade e Estado, que, longe de negar as conquistas do Estado Social, pretendeu compor os ideais do Estado Liberal

com as exigências de socialidade incorporadas pelo modelo de bem-estar.

O novo **Estado Democrático e Social de Direito**, também referido como Estado de Solidariedade ou Estado Subsidiário<sup>47</sup>, é marcado por uma diminuição de tamanho e uma redução no intervencionismo. Sua emergência tornou-se perceptível a partir dos anos 80, quando se verificou uma “contrarrevolução liberal” questionando o *status quo* do papel do Estado na economia e na sociedade, provocando movimentos de privatizações e sensíveis recuos da intervenção do Estado na atividade econômica e social.

No entanto, no afirmar de Vital MOREIRA, “seria errôneo ver aí um retorno às origens, quanto ao afastamento do Estado em relação à economia, uma espécie de ‘novo *laissez-faire*’” (1997, p. 19). Esse novo modelo não representa uma retirada, abdicação ou renúncia do Estado em relação ao campo social e econômico. Como explicam GONÇALVES e MARTINS, houve uma significativa redução do encargo do Estado em prestar serviços essenciais; mas, ao contrário de assumir a tradicional responsabilidade de execução, o Estado assumiu o dever de disciplinar e regular o modo como os agentes do mercado prestavam esses mesmos serviços (2004, p. 182). Assim, a conquista ou reconquista de espaços pela iniciativa privada veio temperada com a presença do Estado por meio de supervisão, regulação e fiscalização.

Corolário desse novo lugar do Estado é a lógica da subsidiariedade, cada vez mais prestigiada no âmbito do direito administrativo, a prescrever um escalonamento de atribuições entre entes ou órgãos, em função da dimensão ou complexidade do atendimento dos interesses sociais. De modo que, segundo

---

<sup>47</sup> A expressão *Estado de Solidariedade* é utilizada por FARIAS para designar o modelo de Estado que tem por vetores essenciais (e perfeitamente compatíveis entre si) a estatização e a autonomização do social. (FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do Direito de Solidariedade**, Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 185). Ricardo Lobo TORRES, alimentando-se da doutrina de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, refere-se à expressão *Estado Subsidiário*, para aludir ao modelo que substitui o Estado Bem-Estar Social, e que deve pautar suas ações no princípio da transparência para superar os riscos sociais (TORRES, Ricardo Lobo. Transparência fiscal. **Revista de Direito Tributário**, n.79, p. 7-18). Marco Aurélio GRECO se refere a *Estado Democrático de Direito* como o modelo de composição entre os formatos Estado de Direito e Estado Social, que prestigia os valores da solidariedade e isonomia ao tempo em que protege a liberdade e a propriedade (GRECO, Marco Aurelio. Solidariedade social e tributação. In: **Solidariedade Social e Tributação**. Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi. (Org.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189).

magistério de Diogo de Figueiredo MOREIRA NETO:

Cabe, assim, primariamente às *peças* decidirem e agirem para satisfazerem seus inerentes interesses individuais, e apenas secundária e sucessivamente, aos *entes* e *órgãos sociais* ou *políticos* instituídos para tomar decisões sobre *interesses coletivos*.

Similarmente, no escalonamento de responsabilidades para o atendimento de *interesses coletivos*, cabe aos *grupos sociais menores*, por suas próprias organizações civis, decidirem e agirem para sua satisfação aos *grupos sociais maiores*, também por suas organizações civis, decidirem e agirem em prosseguimento de interesses coletivos de maior abrangência; e à *sociedade civil*, como um todo, por suas organizações civis de âmbito geral, decidir e agir para o atendimento de interesses gerais que lhes são comuns. (MOREIRA NETO, 2011, p. 27-28; com o grifo no original)

Sob o viés da subsidiariedade, a missão do Estado e seu aparato é a de predominantemente “**coordenar** decisões e ações coletivas, **para que todos, entes estatais ou não estatais**, se desenvolvam e atuem em sua plenitude em **regime de mútuo apoio**” (MOREIRA NETO, 2011, p. 29, sem grifo no original).

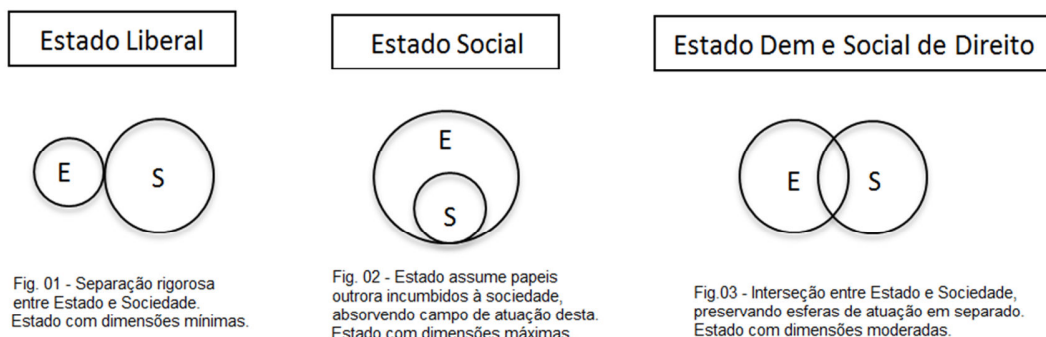
Portanto, característico do modelo de Estado Democrático e Social de Direito é um relacionamento de *interseção* entre sociedade e Estado, ou seja, de uma interação que propicia espaços de atuação conjunta e de cooperação mútua, sem prejuízo de espaços reservados com predominância à sociedade civil ou à esfera estatal, notadamente no que respeita à realização de interesses sociais.<sup>48</sup>

Nisto ele difere do modelo liberal, que supunha uma separação rigorosa entre Estado e sociedade, e, bem assim, difere do modelo de bem-estar, que supunha uma relação de continência entre Estado e sociedade, esta sendo quase absorvida por aquele. Visualizando graficamente os três modelos estatais, em sua

---

<sup>48</sup> No Brasil, manifestação emblemática de um modelo cooperativo entre Estado e sociedade civil na persecução dos fins sociais foi a criação, na década de 1990, do **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**, que, reconhecendo as limitações do Estado, teve o objetivo de redefinir os contornos Estado deste, conferindo largo enfoque para as entidades do terceiro setor. No mesmo período, no campo da economia e dos serviços públicos, o **Plano Nacional de Desestatização** (Lei nº 9.491/1997) foi instituído com o objetivo de “reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público”. No final da década, em 1999, foi promulgada a Lei Federal nº 9.790/1999, criando as OSCIP's, disciplinando juridicamente as entidades civis sem fins lucrativos. Mas a fórmula de participação está impregnada em todo o texto da Constituição, de que são exemplos os preceitos contidos nos arts. 204 e 206, que fazem explícita referência à “participação da população” e à “colaboração da sociedade”, nas áreas de educação e assistência social, respectivamente.

relação Estado/sociedade, teríamos as seguintes representações<sup>49</sup>:



Por isso é pertinente pensar neste modelo de Estado como uma formulação que, de certo modo, compõe as aspirações contidas nos modelos anteriores. Há quem assim sustente, como GUERRA FILHO, a ponto de visualizar no Estado Democrático e Social de Direito uma “forma de superação dialética” da antítese entre os modelos liberal e social de Estado<sup>50</sup>.

Semelhante é a avaliação de Jorge Reis NOVAIS, que, conferindo especial realce ao aspecto *material* e *aberto* do Estado atual, define-o como “síntese das três dimensões que se recolhem na fórmula do Estado Social e Democrático de Direito”, verdadeiro “Estado de Direito material aberto a uma pluralidade de concretizações” (NOVAIS, 2006, p. 210).

Mas não é só. Nota característica do Estado Democrático e Social de Direito, tal como vem sendo consagrado nas Constituições contemporâneas, é a centralidade que se atribui à pessoa humana, como sujeito socialmente localizado e merecedor de tutela em seu destino e em sua dignidade. Não se trata de proteger o indivíduo isolado, em sua liberdade e autonomia, o que representaria mero retorno ao paradigma liberal. Certamente, não se concebe mais o mítico *homo clausus*, cujo epíteto é o indivíduo, nem direitos enclausurados em tal

<sup>49</sup> Representações gráficas elaboradas pela própria autora.

<sup>50</sup> No dizer do autor: (...) a fórmula do Estado Democrático se firma a partir de uma revalorização dos clássicos direitos individuais de liberdade, que se entendem jamais ser demasiadamente sacrificados em nome da realização de direitos sociais. O Estado Democrático e Social de Direito, então, representa uma forma de superação dialética da antítese entre os modelos liberal e social ou socialista de Estado. (GUERRA FILHO, 2005, p. 24)

modelo ficcional<sup>51</sup>.

Trata-se, agora, de voltar a atenção ao sujeito, concebido, porém, na contextura social, protegendo não apenas seus direitos e liberdade clássicos, como também os direitos dos quais, como membro de uma comunidade complexa, é ele direta ou indiretamente titular. Nesse compasso, fruto das novas exigências da sociedade contemporânea, ganham projeção direitos do tipo individuais homogêneos, direitos difusos, direitos de coletividades, que constituem relevante expressão de solidariedade.<sup>52</sup>

Aqui, também é possível visualizar certa tendência de compatibilização entre os valores do Estado Liberal de Direito com o do Estado Social, na medida em que a dimensão de socialidade assumida pelo sistema jurídico, a par de fundamentar novos direitos, conforma e densifica o conteúdo de direitos fundamentais clássicos. Ao apreciar esta via de conciliação, Jorge Reis NOVAIS afirma, com propriedade:

(...) valor essencial é, inversamente, a tutela da dignidade da pessoa humana como centro invariável da esfera de autonomia individual que se procura garantir através da limitação jurídica do Estado e é em função deste valor que deve ser aferida a legitimidade de um sistema de propriedade ou a compatibilidade de uma particular intervenção do Estado com os quadros do Estado de Direito. (NOVAIS, 2006, p. 198)

Foi precisamente esta a via adotada pela Constituição Brasileira de 1988.

Constituindo-se como Estado Democrático de Direito, fundado não apenas nos valores clássicos da liberdade, como também no princípio basilar da dignidade da pessoa humana, a República Federativa do Brasil adota um modelo disposto a superar, em uma terceira via, as lacunas e excessos dos modelos

---

<sup>51</sup> Neste sentido, pontifica Bodin de MORAES que os “direitos só existem para ser exercidos em contextos sociais, contextos nos quais ocorrem as relações entre as pessoas, seres humanos fundamentalmente organizados’ para viverem em meio a outros.” (MORAES, 2006, p. 166)

<sup>52</sup> Ao analisar os chamados direitos de terceira geração, MORAES ressalta que sua consagração se deu num momento expressivo da afirmação do gênero humano (destinatário destes direitos) como valor supremo em termos de existencialidade concreta. Nesta toada, foram incluídos os direitos ao desenvolvimento, à paz internacional, à comunicação e a um meio ambiente sadio e protegido. Neles, “aflora uma concepção de solidariedade que é resultante de um anseio típico do sec. XX, quando pela primeira vez o homem se deparou com a hipótese de destruição do planeta e do esgotamento dos recursos naturais: o sentimento de estarmos, todos nós, ‘a bordo de um mesmo barco’” (MORAES, 2006, p. 170).



antecessores.

A opção por este modelo ressaí clara desde as primeiras linhas do texto constitucional. A principiar pelo preâmbulo, que anuncia diretivas básicas do regime constitucional e, assim, apresenta inegável eficácia integrativa e interpretativa da Constituição<sup>53</sup>:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um **Estado Democrático**, destinado a assegurar o exercício dos **direitos sociais e individuais**, a **liberdade**, a **segurança**, o **bem-estar**, o **desenvolvimento**, a **igualdade** e a **justiça** como valores supremos de uma **sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos**, fundada na **harmonia social** (...)

Estas ideias são reafirmados logo no artigo 1º do texto constitucional, que declara a formação de um Estado Democrático de Direito fundado, entre outros, no valor da dignidade da pessoa humana:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em **Estado Democrático de Direito** e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - **a dignidade da pessoa humana**;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

---

<sup>53</sup> A generalidade da doutrina, nacional e estrangeira, recusa natureza normativa do preâmbulo no sentido técnico-jurídico, mas reconhece nele diretrizes básicas, políticas, morais e filosóficas do regime, servindo como orientação para aplicação e interpretação das normas constitucionais (SILVA, 2009, p. 22). Em sentido contrário, Paulo de Barros CARVALHO redigiu artigo específico sobre o tema para defender, com propriedade, o caráter prescritivo do preâmbulo e das exposições de motivos (O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. Artigo publicado na *homepage* da Editora Noeses. 10 de outubro de 2008) Em seu entender, o argumento de que “quem legisla não está credenciado a manifestar-se de outra maneira que não seja a ordenadora de condutas” (CARVALHO, 2008, p. 15). Para o autor, ainda que o legislador “empregue meios sintáticos que sugiram a forma de relato descritivo, como é comum, sua função é, fundamentalmente, disciplinadora de comportamentos intersubjetivos” (CARVALHO, 2008, p. 16). Vale registrar que o STF já se pronunciou sobre o assunto, concluindo pela ausência de força normativa do preâmbulo constitucional, embora sua análise tenha restringido à problemática da invocação à proteção de Deus ali contida (ADI n.º 2.076-AC). Em suma, segundo noticiou o Informativo STF nº 277/2002: “O Tribunal julgou improcedente o pedido formulado em ação direta ajuizada pelo Partido Social Liberal - PSL contra o preâmbulo da Constituição do Estado do Acre, em que se alegava a inconstitucionalidade por omissão da expressão “sob a proteção de Deus”, constante do preâmbulo da CF/88. Considerou-se que a invocação da proteção de Deus no preâmbulo da Constituição não tem força normativa, afastando-se a alegação de que a expressão em causa seria norma de reprodução obrigatória pelos Estados-membros. ADI 2.076-AC, rel. Min. Carlos Velloso, 15.8.2002.(ADI-2076).” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo de Jurisprudência nº 227/2002)

#### V - o pluralismo político.

Neste sentido, Miguel REALE é um dos que compreende o adjetivo “Democrático” como proposta de transposição de um Estado de Direito, meramente formal, a um Estado de Direito e *Justiça Social* (REALE, 1998, p. 3).

Note-se que o princípio-valor da dignidade da pessoa humana, encarado agora como um vetor axiológico fulcral do ordenamento, oferece a chave para compreender a pessoa em sua dimensão sócio-existencial, fazendo convergir pretensões de garantias individuais com exigências de socialidade. É a percepção, externada em belas palavras, de Maria Celina Bodin de MORAES:

(...) elevar a dignidade da pessoa humana, ao contrário do que se possa parecer, é opção oposta à opção metodológica pelo individualismo das codificações. A pessoa humana difere diametralmente da concepção jurídica de indivíduo (...) há de ser apreciada a partir de sua inserção no meio social, e nunca como célula autônoma, um microcosmo cujo destino e cujas atitudes pudessem ser indiferentes aos demais. (MORAES, 2006, p. 165)

Esta nova perspectiva é particularmente relevante para os fins deste estudo, pois a consagração da solidariedade no Estado Democrático e Social de Direito encontra-se em plena sintonia com as cores de socialidade – de funcionalização social – que se imprimem aos novos e velhos direitos, o que sem dúvida perpassa pela consideração da pessoa humana em sua dignidade. Sob a ótica do Estado, este investe-se na missão de, ao lado da sociedade, prosseguir e preservar a dignidade do homem e a qualidade de seu ambiente social. É um Estado que, sob este ângulo de análise, pode ser denominado de **Estado de Solidariedade**.

#### **1.3.2. TODOS POR TODOS: A SOLIDARIEDADE NO ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO**

Os Estados contemporâneos, abraçando os interesses e exigências de uma sociedade cada vez mais complexa, têm assumido esta fórmula de

cooperação e coparticipação Estado/sociedade na realização dos fins sociais. Não poderia ser diferente, já que as experiências do século XX quebraram de uma vez por todas o dogma do absentismo e neutralidade estatal, mas também provaram que o Estado, sozinho, não é capaz de perseguir e satisfazer as aspirações sociais.

Dai a fórmula do Estado Democrático e Social de Direito como uma via de composição de dois modelos estatais radicalmente distintos entre si.

A sociedade, por sua vez, já não espera do Estado a satisfação de toda a gama de interesses públicos, tomando a iniciativa de, em diversos setores, atender a demandas sociais que o Estado não satisfaz.

O Estado Democrático e Social de Direito, então, compreende, assimila, incorpora este novo modo de relacionamento entre o público e o privado – cujas fronteiras, aliás, já não são tão claras – e abre espaço à sociedade para persecução de fins sociais, sem renunciar a sua participação, direta ou indireta, na construção de uma sociedade mais livre, justa e *solidária*.

A solidariedade, assim, apresenta-se como elemento-chave nesta nova formatação de Estado. Não deixa ela de representar, como sustenta José Casalta NABAIS, a expressão do “fracasso da estadualidade social”, resultante dos “limites naturais que a escassez de meios coloca à realização estadual dos direitos econômicos, sociais e culturais” (2005, p. 116). Mas, para além disso, a solidariedade está a demonstrar que as limitações do Estado não são apenas de ordem técnica e financeira; decorrem também da circunstância de o Estado ser destituído de certos “elementos de humanidade” que só o “homem para homem” é capaz de proporcionar. Sobre o ponto, cabe novamente citar a apreciação de NABAIS:

(...) o Estado convoca a colaboração economicamente desinteressada dos indivíduos e grupos sociais, mobilizando-a para a realização daqueles **direitos sociais** ou dos direitos sociais daqueles destinatários relativamente **aos quais a atuação estadual**, ou mais amplamente a atuação de carácter institucional, **não está em condições de satisfazer**. E não está em condições de satisfazer **não só ou não tanto porque lhe falte capacidade técnica, humana ou financeira, mas sobretudo porque lhe falta aquele ou aqueles elementos de humanidade que só a sociedade civil** e cada um dos seus membros, individual ou

coletivamente, **está em condições de proporcionar**. Pois não podemos esquecer que alguns dos problemas que hoje convocam a nossa solidariedade, designadamente os colocados em sede de algumas das exclusões sociais do nosso tempo, **requerem, mais do que prestações pecuniárias ou mesmo em espécie de Estado ou de outras instituições, o contato e o calor humanos que promovam a recuperação do sentido útil da vida**, reconduzindo os excluídos ao seio da família, ao mundo do trabalho, ou ao exercício duma atividade útil inclusivamente em sede de voluntariado social. (NABAIS, 2005, p. 117; sem grifos no original).

Nesta ordem de ideias, tem pertinência a proposição de José Fernando de Castro FARIAS, em denominar o Estado de Direito contemporâneo de **Estado de Solidariedade**: trata-se, segundo ele, de um modelo que tem por vetores essenciais (e perfeitamente compatíveis entre si) a “estatização e a autonomização do social”, e no qual a “dinâmica do reforço do Estado não é dissociável da emancipação da sociedade civil” (FARIAS, 1998, p. 185). Em semelhante linha, Ernani CONTIPELLI enfatiza que o Estado Democrático e Social de Direito encontra “sentido ético na invariante axiológica no valor da solidariedade social”<sup>54</sup> (2010, p. 189)

Sintomático desta mudança é a consagração do princípio da solidariedade, nos diplomas constitucionais, como mandamento que vincula não apenas o Estado, como também a sociedade e seus componentes, consagração que se põe em harmonia com a instituição – expressa ou implícita – de um modelo de Estado Democrático e Social de Direito, e de toda uma estrutura de direitos fundamentais, individuais, sociais, coletivos, a ser prosseguidos e observados vertical e horizontalmente, pelo Estado, sociedade, grupos, indivíduos, entidades.

Outro sinal importante dessa nova feição da solidariedade é a ampliação das chamadas “relações integrativas”, na terminologia de Egon Bockmann MOREIRA (2002), estabelecidas entre Estado e pessoas jurídicas de Direito Privado, e que se desdobram em empreendimentos tipicamente solidários,

---

<sup>54</sup> Sob esta perspectiva, e baseado na teoria tridimensional de Miguel REALE, o autor contrasta o modelo do Estado Democrático de Direito com o modelo do Estado Liberal e do Estado Social, que se apoiavam em distintas “fórmulas de integração ideológicas”, sendo este último firmado sobre o valor da igualdade, e o penúltimo lastreado no valor da liberdade (CONTIPELLI, 2010, p. 179-ss)

como nas áreas da saúde e educação.<sup>55</sup> Nesse cenário, emergem e se consolidam as chamadas **entidades intermediárias**, que colaboram com o Estado na realização do interesse público (mas não de competência pública exclusiva), a exemplo das **paraestatais** (como os serviços sociais autônomos) e, em especial, das diversas entidades compreendidas sob a rubrica “**terceiro setor**” (associações e fundações sem fins lucrativos, instituídas com finalidades sociais de natureza cívica, cultural, educacional, científica, de assistência social, etc.); no seio do terceiro setor, destaca-se o fortalecimento do **voluntariado**, correspondente à atividade não remunerada prestada por pessoas físicas a entidades públicas e privadas sem fins lucrativos (Lei 9608/98).<sup>56</sup>

Além disso, cresce a cada dia o novíssimo campo do **empreendedorismo social**, ainda carente de definição doutrinária e institucional, mas que pode ser referido aos “negócios com objetivos primordialmente sociais, cujos excedentes são principalmente reinvestidos para o propósito do negócio ou da comunidade, em vez de direcionados para maximizar lucros dos acionistas e proprietários” (HEANEY; HILL; 2010, p. 5).<sup>57</sup> Por fim, é de citar que a iniciativa privada em seu sentido clássico, conquanto permaneça atrelada à persecução do lucro, tem cada vez mais investido em práticas de **responsabilidade social** empresarial, preocupando-se com aspectos de sustentabilidade social e ambiental de suas atividades.

O discurso solidarista se vê, então, normativa e concretamente realizado nas sociedades contemporâneas. Apreciando, hoje, o solidarismo a partir do confronto entre diversas concepções teóricas formuladas em torno da

---

<sup>55</sup> Descrevendo o cenário de mudanças por que tem passado o Direito Administrativo desde a última década do século XX, Egon B. MOREIRA refere que “o Estado Brasileiro tem ampliado cada vez mais as opções de relações integrativas com as pessoas jurídicas de Direito Privado. (...) Tais relações integrativas inserem-se num campo de atividade cuja competência para o seu desenvolvimento é pública, mas não exclusiva. De usual, desdobram-se em empreendimentos tipicamente solidários nas áreas de saúde e educação, nos quais o Estado estimula a cooperação desinteressada de particulares e dela se vale para atingir objetivos públicos.” (MOREIRA, E. B. 2002, p. 310)

<sup>56</sup> Pesquisa realizada no ano de 2011 pelo IBOPE Inteligência, encomendada pela Rede Brasil Voluntário, estima que cerca de 15 milhões de pessoas exerçam, no Brasil, algum tipo de atividade voluntária. (IBOPE Inteligência, 2011)

<sup>57</sup> A definição fornecida pelos autores é baseada na legislação britânica, que, por seu pioneirismo, é referência mundial na instituição de modelos jurídicos para as empresas sociais. A legislação britânica, por sinal, contempla uma série de incentivos fiscais a este setor.

solidariedade, é possível identificar uma concepção geral de solidariedade que leva em conta, ao *lado do* ou *com o* Estado, o papel dos grupos sociais, da sociedade civil e dos indivíduos.<sup>58</sup> Esta é a conclusão a que chegou José Fernando de Castro FARIAS, ao analisar as diferentes propostas do discurso solidarista:

Para o discurso solidarista, o espaço social é formado pelas relações existentes na teia da solidariedade social (...). O discurso solidarista procura criar um **espaço social intermediário a fim de romper com as oposições tradicionais entre o público e o privado**, o Estado e a sociedade civil, o Estado e o mercado, o político e o econômico, concebendo uma nova forma de Estado que não pode mais ser classificada no quadro do Estado Liberal (...).

Coloca-se em evidência que a solidariedade social não é unicamente devida à existência de um Estado intervencionista. **No discurso solidarista, a solidariedade social não se realiza exclusivamente pela via do Estado; este não é a única forma de vida coletiva. O discurso solidarista supõe a existência de uma pluralidade de solidariedades realizadas em todo o espaço da sociedade civil**, onde os grupos sociais são sujeitos de direitos no sentido de que são produtores de direitos autônomos em relação ao Estado. (FARIAS, 1998, p. 185-186; sem grifos no original)

Como se vê, a ideia de solidariedade nesse modelo constitucional se afina com a compreensão do indivíduo *já* não como célula autônoma, mas como um *sujeito* socialmente situado<sup>59</sup>.

Assim, temos que, no quadro do Estado Social e Democrático de Direito, a sociedade civil exerce papel de fundamental importância, cabendo a ela

<sup>58</sup> É bom enfatizar que esta nova conformação não caiu dos céus nos diplomas constitucionais, por obra divina ou por puro gênio do constituinte. O que vimos tentando sinalizar neste capítulo de contextualização – conquanto presos aos limites do trabalho e de nossa inteligência – é que a formação destes diferentes modos de estatalidade é deveras complexa. Complexa porque resultou de condicionantes históricos – variados fatores de ordem social, econômica, cultural – que, por sua vez, conduziram à formação de certos sistemas de ideias, paradigmas ou discursos. O discurso da solidariedade recomenda que isto seja considerado. Embora em descontinuidade com o paradigma liberal, a construção e consolidação teórica da solidariedade foi haurida de par com o paradigma do Estado Social, fundamentando-o em muitos aspectos, como já referimos. No entanto, é apenas no modelo de Estado Democrático e Social de Direito que o discurso de solidariedade encontra sua melhor expressão, pois é de fato neste momento que jurídica e politicamente se acolhe o ideal de que Estado e sociedade devem cooperar na realização da solidariedade social.

<sup>59</sup> É a expressão utilizada por G. BURDEAU (“homme situé”) para referir ao novo modelo de indivíduo consagrado nas Constituições contemporâneas (citado por SACCHETTO, 2005, p. 18). De acordo com SACCHETTO, BURDEAU exprime, em esplêndida síntese, a apreensão, pela Carta Constitucional, do indivíduo como ponto de referência irredutível com os seus direitos fundamentais, “mas não como era entendido na lógica liberal, no sentido atomístico desvinculado da sociedade, ou melhor, da comunidade na qual vive, e nem mesmo em contraposição ao Estado como na lógica autoritária que o via como súdito, mas dentro da sociedade na qual vive (...)” (2005, p. 18)

(indivíduos, grupos, empresas, entidades) não apenas postular do Estado a persecução dos objetivos consagrados na Constituição, como também ela mesma perseguir a realização destes fins.

Daí ser cabível aludirmos a uma solidariedade multidimensional; uma solidariedade que vincula a todos: Estado, sociedade civil, indivíduos, entidades, grupos. Uma solidariedade que, nos dizeres de CONTIPELLI, passa a “envolver não somente o Estado, mas a totalidade dos participantes da vida comunitária na divisão das reponsabilidades decorrentes da coexistência coletiva” (2010, p. 191). Assim, nos moldes do Estado Democrático de Direito, dentro dos quais ganha toda força a ideia-chave de cooperação entre Estado e sociedade, não há *um*, mas *múltiplos* agentes de solidariedade.

Se no contexto do Estado Liberal, a expressão do jurista era de melancólica e desconsolada solidão, pois nele o “direito de ser homem contém o direito que ninguém me impeça de ser homem, mas não o direito a que alguém me ajude a conservar minha humanidade”, no contexto do Estado Democrático de Direito, baseado inexoravelmente na primazia da pessoa humana, a Lei Maior exige que “nos ajudemos, mutuamente, a conservar a humanidade porque a construção de uma sociedade livre, justa e solidária cabe a todos e a cada um de nós”. (MORAES, 2006, p. 167)

É, então, precisamente na quadra do Estado Democrático e Social de Direito que o princípio da solidariedade encontra sua melhor expressão, em especial como um *dever jurídico* a todos vinculante, e como um estado de coisas a ser buscado pelo Estado e pela sociedade.

#### **1.4. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA: PERSPECTIVAS E PROSPECTIVAS DA SOLIDARIEDADE NO ESTADO FISCAL CONTEMPORÂNEO**

Pensamos que a ocasião seja oportuna para elucidarmos os contornos do presente estudo. Oportuna, primeiro, para traçarmos o fio de raciocínio que nos

irá conduzir de agora em diante, e oportuna, segundo, para situarmos o tema da dissertação no contexto das ideias até aqui expostas, firmando a importância decisiva, para os nossos objetivos, da compreensão dos modelos de Estado e suas correlatas expressões de solidariedade.

A opção por proceder a um corte histórico, a partir do momento de formação do Estado Liberal, não foi aleatória. Ao tratarmos das concepções do Estado moderno, não estamos a tratar de outra coisa senão do próprio Estado Fiscal. Essa visceral relação entre fiscalidade e estatalidade – tão patente, que SCHUMPETER chegou a considerar pleonástica a expressão Estado Fiscal<sup>60</sup> – foi o que nos motivou a explorar algumas das principais nuances do Estado moderno em seus mais emblemáticos perfis históricos.

Em uma definição singela, o Estado Fiscal<sup>61</sup> corresponde ao tipo de Estado “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos” (NABAIS, 1998, p. 192). Nisto ele se difere do modelo do Estado absoluto iluminista (imediatamente anterior ao Estado Liberal), também dito Estado Proprietário, que, dando continuidade às instituições medievais que o precederam, tinha por suporte financeiro fundamental as receitas do seu patrimônio ou propriedade, de um lado, e os rendimentos da atividade comercial e industrial por ele próprio desenvolvidas, por outro (NABAIS, 1998, p. 193). Mas desde que se pode identificar um efetivo Estado de Direito, que garante ao menos os direitos individuais de primeiro nível – propriedade, liberdade, igualdade formal – e um aparato estatal de legitimação democrática, a sobrevivência do Estado pela via da fiscalidade é um caminho quase inevitável.

Por isso, é fácil compreender que ele sempre tenha sido, e continue

---

<sup>60</sup> Nas palavras do economista austro-húngaro Joseph SCHUMPETER, na referência e tradução espanhola feita por Juan Manuel BARQUERO ESTEVAN, o imposto “*está tan relacionado com el Estado que la expresión ‘Estado Fiscal’ casi puede considerarse como um pleonismo*” (citado por BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 35, nota de rodapé 34).

<sup>61</sup> Segundo refere José Casalta NABAIS, a expressão e o conceito de Estado Fiscal devem-se Lorenz von STEIN (*Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, I, 1885 e II, 1886). A divulgação da expressão teve por base, porém, a polêmica, travada durante a 1ª grande guerra em torno da solução dos problemas financeiros enfrentados pelos Estados (em consequência da guerra), entre Rudolf GOLDSCHIED, Joseph SCHUMPETER e Max WEBER e H. SULTAN. (NABAIS, 1998, p. 191, nota de rodapé 11)



sendo, a regra do Estado moderno<sup>62</sup>. Recorramos às precisas palavras de Ricardo Lobo TORRES:

**Do ponto de vista histórico, o Estado Fiscal coincide com o Estado de Direito. É inútil procurá-lo antes da modernidade**, pois apenas se encontrarão formas especiais de tributação com a finalidade de carrear recursos para o poder público, ao lado dos ingressos provenientes da exploração do patrimônio do príncipe, que constitui a fonte mais importante de recursos. (TORRES, 2009.01, v. I, p. 521, sem grifos no original)

Deste modo, é possível afirmar que o Estado Fiscal é o próprio Estado de Direito, analisado sob a perspectiva da tributação. Mas ainda há outro fator que justifica a pertinência de considerarmos o trajeto do Estado moderno, agora reconhecido como *Estado Fiscal*, em sua relação com as expressões de solidariedade, manifestas nos diferentes modelos estatais.

É que a ideia de solidariedade no campo da tributação também tem sua gênese com o Estado moderno liberal. Conquanto a tributação seja quase tão antiga quanto a humanidade<sup>63</sup>, apenas quando o tributo erige a mecanismo financeiro basilar de sobrevivência do Estado – é dizer, quando erige o Estado Fiscal – é que começa a fazer (algum) sentido falar em solidariedade em ambiente tributário. Em uma acepção muito elementar, a simples existência de um Estado Fiscal já convoca uma plataforma mínima de solidariedade, pois nele, em

---

<sup>62</sup> Mas não custa indagar: seria possível conceber um Estado de Direito “afiscal”? Concordamos com José Casalta NABAIS no sentido de que o Estado contemporâneo não tem, necessariamente, de se apresentar como Estado Fiscal, podendo revestir-se da forma de estado tributário (suportado por tributos bilaterais). Mas esta é uma possibilidade mais aparente que real, visto que, de um lado, o provimento de necessidades coletivas não comportam a possibilidade de exclusão, sendo de difícil individualização, e por outro, há tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades individuais, por imperativos constitucionais, não podem ser financiadas senão por impostos. (NABAIS, 2003, p. 173).

<sup>63</sup> Um bom estudo a este respeito é feito por Carolyn WEBBER e Aaron WILDAVSKY em ***A history of Taxation and Expenditure in the Western World*** (New York: Simon & Schuster, 1986), que apresenta os primórdios da tributação nas civilizações antigas. Mas é bom advertir que o conceito de tributo na Antiguidade não encontra correspondência com o conceito de tributo moderno. Sobre isso, Heleno Torres adverte que “Em termos jurídicos, o conceito antigo de tributo não encontra qualquer similaridade com o que se conhece na atualidade, não obstante seus aspectos econômico e social possuírem alguma aproximação. Naqueles tempos o *tributo*, já qualificado como *prestação periódica*, devido por determinados indivíduos ao Estado, justifica-se mais como uma espécie de sujeição política, como se via nos casos de vencidos de guerras (...)” (TORRES, H.T., 2012, p. 575; *itálicos no original*).

princípio, cada um tem o dever de contribuir para o bem comum de todos<sup>64</sup>.

Neste aspecto, é valiosa a lição de Claudio SACCHETTO, que identifica no Estado moderno o marco “genético do conceito de solidariedade na perspectiva fiscal” (2005, p. 15). Em seu sentir, no momento em que se dá a transição do Estado-soberano para o Estado-coletividade (Estado moderno), a imposição torna-se um *dever solidário*:

Quando é possível identificar o momento genético do conceito de solidariedade na perspectiva fiscal?

(...) esta noção surge no momento em que a soberania, até então ligada à pessoa física do soberano, torna-se autônoma para assumir um valor auto-referencial, objetivo, de autoridade máxima, que fundamenta todos os outros poderes. Na versão moderna, a soberania pertence ao povo, o que acentua ainda mais a ideia de “Estado-coletividade” e não de “Estado-soberano”. A imposição torna-se, então, um dever solidário, no sentido de contribuir para objetivos comuns (SACCHETTO, 2005, p. 15).

E aqui já estamos a avançar no âmago de nossas preocupações. Na medida em que pretendemos compreender a relação entre a solidariedade e o Direito Tributário contemporâneo, especificamente aquele consagrado em nossa Constituição, assume relevância a compreensão do sentido e alcance do *solidário* no quadro do que chamamos de um Estado (Fiscal) Democrático e Social de Direito. E tal compreensão, que conduz à investigação das perspectivas da solidariedade no sistema tributário (brasileiro), supõe a consideração desse percurso histórico, já que o modelo de Estado (fiscal) atual constitui, de certo modo, e com as ressalvas já feitas, uma composição dos modelos estatais que o precederam.

Então analisemos, em apertada síntese, o lugar da tributação no percurso do Estado moderno, tentando identificar alguns sentidos possíveis de solidariedade no campo do Direito Tributário.

---

<sup>64</sup> Neste sentido, José Casalta NABAIS: “a simples existência de um Estado Fiscal (sustentado por tributos em geral e não só por tributos bilaterais ou taxas) já convoca por si uma ideia de justiça. Decorre de plataforma mínima de solidariedade social” (NABAIS, 2005, p. 128)

Em semelhante caminho, Saldanha SANCHES e Taborda da GAMA: “Não há Estado sem Direitos, nem Direitos sem impostos . (...) A solidariedade entre os cidadãos - incentivada, realizada e protegida através do Estado - não é possível quando não coberta por receitas periódicas cobradas aos cidadãos. (...) Hoje, falar de Estado é, portanto, falar de impostos.” (2005, P. 91-92).

Quanto ao Estado Liberal, suas características e seus sucessos se refletem de modo marcante na seara da tributação. Como repisado, o liberalismo representou uma renovação política, econômica e ideológica em relação ao modelo absolutista anterior, assentando seus pilares na proteção extrema dos direitos de *liberdade* e de *propriedade*. Esse processo de transformação por certo percutiu no modo de financiamento do Estado, que se adaptou ao novo lugar ocupado pelo *público* no *econômico*.

De fato, a defesa de um Estado mínimo tinha por escopo central a garantia da plena liberdade econômica, a qual, como antes referimos, apresentava-se como “fundamento da sociedade civil, o princípio da própria existência do estado, cujas funções devem restringir-se ao mínimo compatível com sua capacidade para garantir a cada um e a todos, em condições de plena liberdade, o direito de lutar pelos seus interesses como melhor entender”. (NUNES, 2011, p. 7). Por isso a rigorosa demarcação de fronteiras entre Estado e economia: àquele era confiada a tarefa de assegurar as estruturas indispensáveis ao bom funcionamento desta, e nada mais.

Se o Estado Mínimo ou Estado Guarda-Noturno deveria parar à porta das fábricas, isto implicava, em primeiro lugar, que o Estado abdicasse de qualquer participação no mercado. A sagração da plena liberdade econômica e da propriedade particular era incompatível com o modelo de um Estado Proprietário, que se financiasse substancialmente pelos frutos de seu patrimônio e de sua exploração econômica.

Assim é que a fonte originária de recursos deixou de ser o Estado: é o particular quem passou a ser a nascente primeira de riquezas, ao qual então caberia transferir uma parcela, por derivação, aos cofres públicos. Neste contexto, é perfeitamente compreensível que o tributo figurasse como verdadeiro **preço da liberdade**<sup>65</sup>, preço para que o cidadão ficasse livre das amarras do Estado.<sup>66</sup>

---

<sup>65</sup> A expressão é utilizada, entre outros autores, por Ricardo Lobo TORRES: “O tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não o contiver a legalidade” (1995, p. 3)

<sup>66</sup> Evento histórico que simboliza lapidariamente essa concepção do tributo como preço da liberdade foi a promulgação na França, no ano de 1971 do chamado *Decret d'Allard*, cujo art. 7º, determinou que, a partir de 1º de abril daquele ano, seria livre a qualquer pessoa a realização de qualquer

Mas esse preço deveria, sob pena de impedir a liberdade, corresponder ao valor mínimo necessário a que o Estado assegurasse as estruturas viabilizadoras do funcionamento da economia. Logo, o Estado Fiscal Liberal era marcado por uma **tributação reduzida**, coisa que só era possível pela também reduzida dimensão do Estado.<sup>67</sup>

Nessa ordem de ideias, vale reproduzir a referência que Juan Manuel BARQUERO ESTEVAN faz do economista austríaco SCHUMPETER, avaliando o cenário do Estado Fiscal no começo do séc. XX:

Dentro desse modelo, o Estado se compreende como uma entidade claramente separada da sociedade e, em sentido mecanicista, como uma 'máquina para alguns fins estritamente circunscritos'. O Estado se encontraria, pois, separado da sociedade, do conjunto da vida cultural e econômica da nação, mas ao mesmo tempo dependeria dela. O Estado viveria como parasitário da economia privada cuja força impulsora seria o interesse individual dos sujeitos econômicos. Justamente por isso, **o Estado encontraria já alguns limites para seu poder impositivo: só pode retirar da economia privada aquilo que é compatível com a existência continuada desse interesse individual (...) pois este constitui a força propulsora da economia privada, da qual se sustenta em última instância o Estado.** (BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 35, tradução nossa; sem grifo no original).

A postura do Estado Mínimo implicava, em segundo lugar, **neutralidade da tributação**. Já referimos ser característica do liberalismo a *neutralidade estatal no destino da economia e da sociedade*. O princípio das finanças neutras nada mais era que a expressão desse traço na perspectiva do Estado Fiscal. De acordo com esse princípio, a imposição deveria deixar inalteradas as posições econômicas dos contribuintes, e justificava a remoção das causas de ineficiência do funcionamento do mercado (SACCHETO, 2005, p. 25).<sup>68</sup>

---

negócio ou o exercício de qualquer profissão, arte ou ofício que lhe aprouvesse, sendo contudo ela obrigada a munir-se previamente de uma "patente" (imposto direto) e a pagar as taxas exigíveis. (GRAU, 2012, p. 21)

<sup>67</sup> Neste sentido, José Casalta NABAIS: "[O Estado Fiscal Liberal] (...) pretendendo-se um estado mínimo, assentava numa tributação limitada - a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado - uma máquina que devia ser tão pequena quanto possível". (NABAIS, 1998, p. 194).

<sup>68</sup> O caráter neutro da tributação no Estado (Fiscal) Liberal é lembrado também por José Casalta NABAIS: "o estado fiscal liberal [é], movido por uma neutralidade econômica e social" (1998, p. 194). E por Avelãs NUNES: "Aqui encontra raízes a concepção das chamadas finanças clássicas

A tributação, no quadro do liberalismo, além de ser neutra, era também **geral e proporcional**, características que não deixam de ser decorrência da neutralidade. O que faz todo sentido, pois, se o tributo passou a ser a regra de subsistência estatal, **todos** deveriam por princípio contribuir, fazendo-o então, na proporção de suas capacidades. Percebamos, no ponto, que a proclamação da igualdade formal e a abolição de privilégios da nobreza, conquistas do Estado Liberal, não passaram à margem do Direito Tributário, pois também as regalias de natureza fiscal foram extintas, e a isonomia (ao menos formal) passou a ser a palavra de ordem em matéria tributária.

Pagar tributo, ao contrário de representar um fardo dos súditos, passou a ser uma expressão de cidadania e, em alguns casos, verdadeira moeda de participação democrática, sobretudo nos albores do Estado Liberal, quando o universo de contribuintes coincidia com o universo de eleitores.<sup>69</sup> Ganhou consistência o princípio da **capacidade contributiva**, erigido como projeção da igualdade formal no campo da tributação.<sup>70</sup> Porque **todos** que *podiam* contribuir

---

ou finanças neutras, que transparece com clareza na conhecida síntese de Gaston Jèze: *‘Il y a des dépenses publiques, il faut les couvrir’*.” NUNES, aliás, relaciona esse aspecto neutral com a limitação da carga tributária. Prossegue o autor lusitano: “Quer dizer: só porque o estado tem que fazer certas despesas se admite que ataque, com cobrança de impostos, a riqueza privada de cada um; mas - por isso mesmo - só se admite que o faça nos limites do indispensável para cobrir aquelas despesas” (NUNES, 2011, p. 15)

<sup>69</sup> Dias após a promulgação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, cujo artigo 1º proclamava que os homens nascem livres e iguais em direitos, e cujo artigo 13º proclamava o respeito à capacidade contributiva, a Assembleia Constituinte Francesa começou a discutir a proposta da instituição do regime do sufrágio censitário. E assim, poucos meses depois, aprovou-se a lei que classificava politicamente os cidadãos entre ativos e passivos (proprietários e não proprietários), de modo que somente os que possuíam rendimentos necessários para fazer frente às contribuições públicas poderiam se habilitar a exercer ativamente sua cidadania. Os cidadãos ativos (aqueles que tinham determinado montante mínimo de rendimentos), dividiam-se em três categorias, conforme a contribuição que pagavam: (a) os que designavam os eleitores; (b) os eleitores, a quem competia nomear os deputados; (c) os que podiam ser eleitos deputados. De acordo com este critério, apenas 4 milhões de franceses (de um total de 25 milhões) eram considerados cidadãos ativos, e só uma pequena minoria de possidentes (a nova aristocracia dos ricos) ficava com acesso à Assembleia Nacional. Também na Inglaterra do sec. XVIII apenas uma pequena minoria de 300 mil homens gozava do direito a voto (NUNES, 2011, p. 22) Não deixa de ser um fato emblemático de que a consagração de certas igualdades formais, no liberalismo, acabava por resultar em iniquidades reais. No caso, a conquista de **igualdade fiscal**, expressa no princípio da capacidade contributiva, traduzia-se em verdadeira **desigualdade democrática**.

<sup>70</sup> Assim é que o princípio saiu estampado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789): “Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.” No original: *“Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses*

*deveriam* fazê-lo, na **proporção** de suas **capacidades**. A capacidade de contribuir se media, então, pelo critério da **proporcionalidade**, corolário do princípio da neutralidade da tributação.

E que dizer da solidariedade neste modelo de Estado Fiscal? No plano institucional, as expressões de solidariedade eram quase inexistentes, pois o Estado/Constituição abraçava os valores de cariz individualista à época reinantes.

Isso não anula de todo a busca de algum sentido possível da expressão na seara da fiscalidade. Como já se adiantou, a noção de solidariedade no Estado Fiscal Liberal pode ser apreendida num sentido primário ou elementar na ideia de **dever de contribuir**, pois a simples existência de um Estado Fiscal traz em seu bojo algum sentido de cooperação coletiva, na medida em que a contribuição que cada um dá ao Estado destina-se à satisfação (mediata ou imediata) do interesse social.

Na mesma linha, a consolidação da **generalidade**, **capacidade contributiva** e **proporcionalidade**, também representa uma manifestação primária de solidariedade no campo tributário. O peso financeiro do Estado passa a recair sobre todos os que têm, e na medida em que têm, capacidade de contribuir. O que significa, sem medo de dizer o óbvio: quem tem mais, paga mais, quem tem menos, paga menos, **quem não tem, não paga**. De fato, poupar os menos afortunados das cargas públicas, além de exigir que os abastados paguem mais que os possuintes moderados, não deixa de representar alguma dimensão de solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal.

Mas não é preciso demorada reflexão para observar a insuficiência, ou superficialidade, dessa concepção primeira. Solidariedade social tributária, neste reduzido reduto, efetivamente não diz muito.

Primeiro, porque num Estado Mínimo, as despesas públicas visam a basicamente assegurar a manutenção das estruturas necessárias ao bom funcionamento da economia. Assim, os mais beneficiados do aparato estatal são, em última análise, os pagantes de impostos, a quem interessa o pleno exercício

---

*d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés”.*

das liberdades negativas.

Segundo, porque a capacidade contributiva, apreendida nesse espectro formal e, sobretudo, compreendida no contexto liberal, inspira-se mais em um princípio de eficiência econômica do que em um mandamento de eticidade.<sup>71</sup> De fato, à máquina estatal é custoso, além de infrutífero, cavoucar em mina vazia, de modo que se mostra mais eficiente arrecadar de quem *tem* do que fazê-lo de quem *não tem*; e, claro, mais eficiente arrecadar *mais* de quem tem *mais*.

Terceiro, porque a proporcionalidade – expressão dimensional da capacidade contributiva – constituía mecanismo de manutenção de *status quo* tão perseguido sob as vestes da neutralidade.<sup>72</sup>

Pois bem. O modelo de Estado Fiscal ingressou em franca crise no início do século XX. O processo de queda descrito em tópico anterior, relativamente ao Estado Liberal, também é visualizável na perspectiva do Estado *Fiscal* Liberal, pois o modo de financiamento estatal e o perfil da tributação já não mais se ajustavam às exigências dos novos tempos. O aumento quantitativo e qualitativo das demandas de atuação do Estado (satisfeitas com crescente oferta de prestações estatais positivas), situação agudizada com os insucessos da guerra, não poderia se dar sem o incremento exponencial dos recursos arrecadados. Daí o endividamento verificado no Estado Fiscal do tipo liberal no início do século XX, que cedo conduziu ao impulso de transformação do “Estado devedor em Estado administrativo”, num processo de “reapropriação do Estado” (TORRES, 2009.01, v. I, p. 526-527).<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> Klaus TIPKE cita, por exemplo, a opinião de Walter LEISNER, que nega por completo o conteúdo ético do princípio do princípio da capacidade contributiva, defendendo um simples e primitivo “deve porque pode”. (TIPKE, 2002, p. 36)

<sup>72</sup> Este ponto foi objeto de aguda análise de Avelãs NUNES: “Sabe-se hoje que não é ‘neutro’ o sistema proporcional adotado como critério de tributação e que à burguesia aproveitava a ‘igualdade’ tributária através dele realizada.” (NUNES, 2011, p. 16).

<sup>73</sup> A este respeito, elucida com clareza Ricardo Lobo TORRES, com base nas reflexões de GOLDSCHIED: “O estado fiscal correspondente ao Estado de Direito meramente formal entrou em violenta crise no início do Século XX. (...) Em obra publicada em 1917, profundamente influenciada pelas condições econômicas produzidas pela 1ª Guerra Mundial, Goldscheid denunciou a crise do Estado Fiscal. Entendia que (...) **o Estado proprietário do absolutismo transformara-se no Estado endividado do constitucionalismo. ‘O Estado explorador era na verdade o Estado explorado’**. Tornava-se necessária a transformação do Estado devedor em Estado administrativo, ou seja, impunha-se ‘o objetivo de reapropriação do estado (*Reappropriation des Staates*) ao revés

Portanto, a crise do Estado Liberal, que acabou por envolver também uma crise fiscal, provocou rápida mudança nos sistemas de tributação. Nascia, assim, outro modelo de Estado Fiscal, acoplado ao novo modelo de estatalidade que então vinha a lume: O Estado Fiscal *Social*. Característica primeira e mais visível deste modelo é, pois, a **elevada carga tributária** que ele implica. Mas não só. A própria tributação entra na engrenagem do Estado como mecanismo de transformação e progresso social.

O advento do Estado Social implica, como já dito, uma reavaliação no relacionamento Estado-sociedade, e a consequente mitigação de barreiras que os dividiam: assume o Estado o papel de redistribuidor do produto social, provedor de prestações positivas nas diversas searas da sociedade e declaradamente interventor da economia de mercado. A tributação à maneira clássica do liberalismo, com sua dimensão reduzida e suas características neutras, era não só incapaz de atender as (nada modestas) necessidades financeiras do Estado Social, como também, por sua indiferença à realidade circundante, era incompatível com o ideário reformador do novo modelo de Estado que emergia.

Sob a perspectiva tributária do Estado, é curioso observar que, se no século XIX, as primeiras formulações relativas ao Estado Fiscal identificavam-no com a própria noção de Estado Liberal (modelo vigente à época)<sup>74</sup>, no momento em que se firma o modelo de bem-estar, a literatura especializada não vacila em apontar o caráter flexível do Estado Fiscal, que pode se metamorfosear para assumir características próprias do Estado Social<sup>75</sup>. No ponto, importante

---

do objetivo negativo da expropriação do expropriado'. A crise do estado fiscal, que se cifrava no antagonismo entre povo e estado, seria superada com a metamorfose do estado fiscal endividado em estado de economia reapropriada (...)" (TORRES, 2009.01, v. I, p. 526-527; sem grifos no original).

<sup>74</sup> Como antes referimos, o Estado Fiscal foi correlacionado ao Estado Mínimo e neutral próprio do liberalismo oitocentista (GOLDSCHIED, WEBER). A este respeito, ver José Casalta NABAIS (**O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa, Almedina, 1998, p. 191 e ss.).

<sup>75</sup> Mais ainda que isto, chegam a afirmar que é no modelo social de Estado que o Estado Fiscal encontra sua melhor expressão. BARQUERO ESTEVAN cita, por exemplo, Peter BADURA, afirmando que "dado que a administração prestacional extrai seus meios econômicos graças ao imposto, Estado de bem-estar e Estado impositivo se encontram inseparavelmente unidos" (BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 37, tradução nossa) e Ernst FORSTHOFF, para quem "a configuração do Estado como impositivo constitui um pressuposto funcional do Estado Social, pois



referência são os estudos de Josef ISENSEE, quem analisou com profundidade a noção de Estado Fiscal ou Impositivo, advertindo que este modelo não está adstrito ao modelo liberal:

O Estado impositivo não está, sem embargo, atado a um tipo fixo de relação entre Estado e sociedade (v.g. ao ideal do *laissez faire*), mas tem uma capacidade de adaptação, como são os fins e efeitos dos impostos. **A metamorfose do imposto, desde uma concepção como instrumento mínimo e neutral, até a que o concebe como instrumento de redistribuição e direção econômica e social, não afeta a identidade do modelo impositivo**, só mostra sua flexibilidade. (citado por BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 39-40, tradução nossa e sem grifos no original).

Assim é que o Estado Fiscal Liberal se converteu em um Estado Fiscal *Social*, assentado em uma **tributação alargada e interveniente** sob o ponto de vista social e econômico. Superado o dogma da neutralidade, a intervenção do Estado na sociedade se dá também por meio da tributação.

Isto é feito, primeiramente, pela instituição da **progressividade fiscal**, que, em lugar da proporcionalidade, passa a ser a nova regra de dimensionamento do tributo, atuando como mecanismo de redistribuição de rendas e redução das desigualdades sociais<sup>76</sup>. Assim, a capacidade contributiva deixa de estar atrelada à mera concepção de eficiência econômica, e de traduzir-se, como outrora, em moeda de participação democrática, para fiar-se a um dever tributário de cunho social, em vista dos fins redistributivos abraçados pelo Estado Fiscal.

---

este só pode alcançar seus objetivos recorrendo ao imposto como instrumento financeiro". (BARQUERO ESTEVAN, 2002, p. 32, tradução nossa)

<sup>76</sup> Exemplo marcante de diploma constitucional a consagrar a progressividade é a Carta Italiana de 1947, cujo artigo 53 consagrava, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva, generalidade e progressividade: "*Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*" Na Itália, assim como em outros países, a progressividade foi fundamentada no valor da solidariedade social, também consagrado na constituição (art. 2º). Sobre o assunto, interessante é o trabalho de Michael LIVINGSTON, que nos relata que a tributação progressiva existe nos Estados Unidos desde 1917, mas que, ao contrário do que se passou em terreno europeu, os norte-americanos não a fundamentavam no princípio da solidariedade, mas em critérios de eficiência econômica. (LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma Perspectiva Norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190-197)

E para além da progressividade, o Estado começa a utilizar o tributo com finalidades outras que não as meramente arrecadatórias, no que emerge a concepção de **extrafiscalidade tributária**. No período, os desenvolvimentos doutrinários em torno de política fiscal, que sofreram especial impulso com a teoria de John KEYNES, eram direcionados especialmente à intervenção do Estado na economia, campo em que o tributo constituía-se em mecanismo ‘anticíclico’, assegurando o equilíbrio do mercado. O crescente uso do tributo com fins extrafiscais constituía clara demonstração do **abandono do dogma das finanças neutras**. As palavras de Aliomar BALEEIRO enriquecem este pedaço de história:

Os progressos das ciências econômicas, sobretudo depois do impulso que lhes imprimiu a teoria geral de KEYNES, refletiram-se na política fiscal e esta, por sua vez, revolucionou a concepção da atividade financeira, segundo os preceitos dos financistas clássicos. Ao invés de ‘**finanças neutras**’ da tradição, com seu código de omissão e parcimônia tão do gosto das opiniões individualistas, entendem hoje alguns que maiores benefícios a coletividade colherá de ‘**finanças funcionais**’, isto é, a atividade financeira orientada no sentido de **influir sobre a conjuntura econômica**. (BALEEIRO, 1996, p. 27; sem grifos no original)

Em semelhante sentido, Marciano Seabra de GODOI, avaliando contemporaneamente os caracteres do que chamou de “segunda fase do Estado fiscal”:

Na segunda fase do Estado fiscal (século XX, principalmente após a 1ª Guerra Mundial), afirma-se o sufrágio universal (o eleitor não mais se confunde com o contribuinte); as receitas fiscais avultam enormemente pois o Estado passa a garantir direitos sociais positivos; o orçamento estatal passa a constituir peça fundamental da política macroeconômica de planejamento anticíclico, e o **imposto passa a ganhar outras funcionalidades que não a meramente arrecadatória** (extrafiscalidade crescente). (GODOI, 2005, p. 154; sem grifos no original)

Mas não apenas na seara *econômica* que a extrafiscalidade se fez presente, embora este aspecto seja mais destacado na literatura especializada, talvez pelo impacto da doutrina keynesiana em matéria de política fiscal.

Também começa a se desenhar a **extrafiscalidade social** da norma tributária. Francesco MOSCHETTI (1980, p. 286) alude à chamada “revolução silenciosa”, para a qual o imposto, em sua feição solidária (impressa nas

Constituições do século XX, a exemplo da Italiana de 1947), tem se mostrado um valioso instrumento.<sup>77</sup>

Na primeira metade do século XX já se viam importantes exemplos de extrafiscalidade social da legislação tributária, valendo citar a própria Constituição Brasileira de 1946 – que previa a imunidade de produtos essenciais, em relação a pessoas de restrita capacidade contributiva<sup>78</sup>, além de proteger de tributação pequenos sítios cultivados pela família.<sup>79</sup>

Outro ponto marcante do Estado Fiscal social é o desenvolvimento e a consolidação dos **sistemas de seguro social**, os quais, embora já existentes no Estado Liberal, apenas nesse momento passam a apresentar características solidárias, viabilizando o amparo estatal aos necessitados, inclusive os não contribuintes.<sup>80</sup>

Sob o ponto de vista tributário, então, a solidariedade no Estado Social realmente toma corpo. Em primeiro lugar, porque só a tributação torna possível o bem-estar coletivo proporcionado pelo Estado Máximo. Diversamente do que se verificava no Estado Liberal, não há mais certa correspondência entre o universo de contribuintes e os beneficiários da atuação estatal, pois esta passa a assumir tônica marcadamente positiva (serviços públicos em geral e sistema securitário) – beneficiando, sobretudo, os que mais necessitavam de prestações sociais, geralmente os que pouco ou nada contribuíam para as despesas públicas.

Em segundo lugar, porque a instituição da progressividade fiscal confere inegáveis traços solidaristas ao sistema tributário, na medida em que alça

---

<sup>77</sup> Se bem que a análise de MOSCHETTI concentra-se predominantemente na capacidade contributiva e progressividade. Para o autor italiano (MOSCHETTI, 1980, p. 286-287), a intervenção fiscal com fins sociais opera-se, de um lado, favorecendo situações econômicas que carecem de tutela (mínimo isento, dedução por cargas familiares, deduções ou reduções por tipo de trabalho) e de outro, incrementando a carga tributária sobre situações de especial riqueza (tributação progressiva da renda, gravame dos incrementos patrimoniais em geral).

<sup>78</sup> Art. 15, § 1º: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

<sup>79</sup> Art. 19, § 1º: “O imposto territorial não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.”

<sup>80</sup> Ver, a este respeito, a introdução histórica feita por Nicolau KONKEL JUNIOR em **Contribuições Sociais: doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Quartier Latin, 2005 (especialmente págs. 27-60).

o tributo a uma função não só arrecadatória, mas também redistributiva do produto social.<sup>81</sup> Aliás, nas Constituições europeias que passaram a consagrar o princípio da progressividade, das quais a italiana é o exemplo notável, o tributo progressivo era fundamentado, no entender da doutrina, no próprio princípio da solidariedade social.<sup>82</sup>

Terceiro, em vista da crescente importância da extrafiscalidade tributária, com que o Estado passou a manejar o tributo não apenas com fins arrecadatórios, mas com objetivos interventivos, tanto na perspectiva econômica quanto social.

Por isso, é apenas neste quadrante que a doutrina efetivamente reconhece um traço solidarístico ao Estado Fiscal. A preocupação do Estado com a questão social é refletida no campo da tributação e é buscada através da tributação. Vale reproduzir, no ponto, o pensamento de José Casalta NABAIS, para quem a solidariedade, nesse momento, deixa de ser um efeito externo do Estado Fiscal, para se constituir um objetivo a ser perseguido por ele:

Mas foi no quadro do Estado fiscal social que a idéia de solidariedade social encontrou a sua verdadeira concretização. Pois, num tal tipo de Estado fiscal **a solidariedade social não é apenas uma espécie de efeito externo**, decorrente automaticamente do carácter fiscal do Estado, **antes se assume como um objetivo a prosseguir pelo Estado e a prosseguir também pela via do direito dos impostos**. (NABAIS, 2005, p. 129; sem grifos no original)

De outro lado, porém, a postura do Estado de Bem-Estar, no âmbito da fiscalidade, mantinha-se sob a mesma *ratio* verticalizada que caracterizava a postura geral desse modelo de Estado: um Estado pai de todos, que se pretendia provedor integral das necessidades sociais, agigantava-se a ponto de sufocar, inclusive financeiramente, os cidadãos. A norma tributária, conquanto tenha adquirido inegáveis tons de solidariedade, mormente no que se refere à tributação

---

<sup>81</sup> Daí afirmar Giorgio LOMBARDI de que o princípio da progressividade representa verdadeiro "custo da solidariedade" (citado por SACCHETTO, 2005, p. 25).

<sup>82</sup> Complementando o que foi dito em nota recente, Michael LIVINGSTON relata que os europeus frequentemente fundamentam a progressividade fiscal no princípio da solidariedade, ao contrário dos norte-americanos, que "preferem explicar a progressividade com fundamentos que soam neutros, tais como o declínio marginal da utilidade do dinheiro ou a teoria do benefício". (LIVINGSTON, 2005 p. 190)

progressiva, não se inclinava a fomentar laços solidários no plano horizontal. E a despeito dos avanços obtidos no campo da extrafiscalidade, não se viam normas tributárias destinadas a incentivar o desempenho pelo particular de atividades socialmente relevantes. Tudo, e também o tributo, girava em torno da lógica do Estado total.

Como não poderia deixar de ser, o inchaço da tributação foi um dos grandes fatores de derrocada desse modelo, conforme de resto já analisamos. De modo que a crise do Estado de Bem-Estar Social é também uma crise, a *segunda* crise, do Estado Fiscal.<sup>83</sup> Se o Estado Mínimo tende à crise fiscal, por *escassez* de *recursos*, a tendência se repete e se reforça no Estado Máximo, não só por *excesso* de *demandas*, mas também porque a abundância de recursos estatais reconduz à escassez financeira dos particulares.

Assim é que o fracassado Estado Social, em sua dimensão máxima, foi sendo substituído pelo novo modelo que hoje conhecemos, a que designamos de Estado Democrático e Social de Direito (Estado Subsidiário ou expressões congêneres), resultado de uma necessária reavaliação da dimensão do Estado e de seu lugar frente à sociedade. Verifica-se um notável recuo na assunção de tarefas sociais, sem a pretensão de regredir ao Estado Mínimo do liberalismo oitocentista, mas de compatibilizar as aspirações sociais com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operabilidade do sistema econômico (NABAIS, 2003, p. 174).

Como referimos, o Estado contemporâneo, em linhas gerais, é marcado por maior subsidiariedade no desempenho de tarefas sociais, que tendem a ser abraçadas pela sociedade, seja por seus indivíduos, seja por suas organizações ou coletividades, seja pela cooperação de entidades privadas com públicas. Ponto crucial é que, nos tempos que correm, não se vê - como se via no Estado Liberal - um Direito (Estado) indiferente à sociedade, indiferente ao *homem*, à pessoa

---

<sup>83</sup> Sobre a crise fiscal do Estado de Bem-Estar Social, ver o já citado trabalho de Pierre ROSANVALLON (*La crise de l'Etat-providence*. Paris, Éditions du Seuil, 1981). Em terreno norte-americano, vale a pena conferir James O'CONNOR (*The Fiscal Crisis of the State*. New Brunswick, Transaction Publishers, 2009, obra originalmente publicada em 1973).

humana. O Estado tem, sim, o dever (constitucional) de proteger e assegurar direitos fundamentais das mais diversas ordens, mas, compreensivo de suas limitações, convoca e incentiva a sociedade a cooperar na realização desses direitos e interesses.

No campo da fiscalidade, este cenário é de salutar importância. Em primeiro lugar, porque a **moderação da carga tributária** é condição primeira a tornar possível a almejada cooperação. O **princípio da capacidade contributiva**, neste passo, merece uma releitura à luz do sistema do Estado Democrático e Social de Direito, pois a dimensão quantitativa do tributo (do tributo em si e da carga tributária global) não pode ser elevada a ponto de sufocar, nem o exercício das liberdades individuais, nem tampouco o exercício de papéis sociais pelos particulares. Já nesta primeira aproximação ressaí claro que, se os particulares (em sentido lato, aqui compreendidas as entidades intermediárias, como o terceiro setor) concorrem para a satisfação de interesses sociais, eles desempenham o **dever fundamental de contribuir**, ainda que o façam por outros meios além de carrear recursos aos cofres públicos.

O novo Estado Fiscal, próprio do modelo democrático e social de Estado, investe então em **medidas de extrafiscalidade tributária**, agora com acentuadas preocupações de índole social e solidarista, como as normas tributárias de incentivo a pessoas e atividades orientadas à cultura, esporte, assistência social, conservação do meio ambiente e assim por diante. Percebe-se um interessante processo de **funcionalização do Direito Tributário**, que se apresenta constitucionalmente como mais um dos mecanismos de persecução dos fins do Estado não só pelo Estado, mas por uma relação de cooperação deste com a sociedade.

Este é um fenômeno que vem sendo sentido pela doutrina especializada aqui e alhures, do que são testemunho as observações do francês Michel BOUVIER, no sentido de que os “ventos atuais são mais favoráveis a que o Estado ocupe um lugar mais modesto na vida social (...) e esta evolução se desenha em matéria fiscal” (2002, p. 21, tradução livre), do italiano Claudio SACCHETO, no sentido de que, hoje, “a função da exigência tributária não é

meramente fiscal (...) mas também e sobretudo extrafiscal, vale dizer, de ser um instrumento para alcançar outros fins de ordem econômica e social que a Constituição consigna" (2005, p. 26), e, entre os muitos de nós, de Marco Aurélio GRECO:

(...) a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que - embora tenha este objetivo mediato - deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido. (2005, p. 117)

Portanto, a solidariedade no Direito Tributário, neste momento, ganha contornos multidimensionais, manifestando-se não apenas pelo dever fundamental de contribuir, capacidade contributiva e progressividade, mas apresentando outras possibilidades de realização, em especial as que prestigiam a realização da solidariedade no seio da complexa trama social (indivíduos, grupos, entidades, empresas).

Pretendemos nos debruçar, neste estudo, sobre as diferentes possibilidades de realização da solidariedade no âmbito do Direito Tributário, designadamente no sistema constitucional tributário brasileiro. Este, por sua vez, é contemplado na condição de subsistema de um universo maior, que é o sistema constitucional brasileiro, universo que consagra o modelo de **Estado Democrático e Social de Direito** e que eleger como um de seus objetivos fundamentais a construção de uma **sociedade solidária**.

Não podemos alcançar este desiderato, porém, sem antes firmar uma significação mais precisa da solidariedade, em especial da solidariedade no âmbito do direito, caminho que será trilhado no capítulo que segue.

## CAPÍTULO 2 – CONSTRUÇÃO DE CONTEÚDO JURÍDICO DA SOLIDARIEDADE

Explorar o âmbito de irradiação do princípio da solidariedade no Direito Tributário exige avançar na compreensão desse signo linguístico com maior medida de profundidade, investigando a sua formação histórica-ideológica, seus sentidos possíveis, sua construção juscientífica. E exige, outrossim, a análise do princípio no texto e contexto constitucional em que está inserido, sem o que não é possível apreender o sentido jurídico-normativo do termo.

A proposta deste capítulo é, em primeiro lugar, realizar uma incursão no horizonte significativo da solidariedade, categoria fundamental do nosso estudo. Essa investigação, sob o ponto de vista de sua construção teórica, será empreendida na primeira parte do capítulo. Nessa etapa, a pretensão não é a de *definir a solidariedade*, vocábulo que, por sua elevada abstração e pela alta carga valorativa que detém, é tão refratário a conceituações como são, por exemplo, a justiça e o amor. Antes, cuida-se de insinuar os seus sentidos possíveis, e, dentre eles, apontar aquele(s) que melhor se ajuste(m) ao nosso caminho teórico.

Para isso, iniciaremos pela análise da chamada “solidariedade fraca” ou “solidariedade dos antigos”, que se situa num primeiro patamar de significação do vocábulo. Trata-se, primeiramente, de explorar o seu sentido usual, corriqueiro, vulgar, sentido que, de modo tangencial, já foi trazido no capítulo antecedente.

Na sequência, ingressaremos na consideração da chamada “solidariedade forte” ou “solidariedade dos modernos”, oriunda de um movimento abrangente que, dedicado à construção e estruturação teórica da solidariedade, passou à história sob a designação de “solidarismo”. O discurso solidarista será examinado, então, em uma perspectiva geral, contemplando seus primeiros representantes, normalmente inclinados a uma análise sociológica do tema para, em seguida, examinar-se o chamado solidarismo jurídico, vertente do movimento voltado para a análise juscientífica da solidariedade. Ao cabo dessa investida teórica, examinaremos as aproximações mais recentes da doutrina jurídica em torno da solidariedade, na tentativa de delinear uma noção mais acomodada à



nossa realidade atual e à nossa proposta de investigação.

Na segunda parte desse capítulo, ingressaremos na análise jurídico-normativa do princípio. Fortes na premissa de que a solidariedade apenas tem seu conteúdo jusnormativo densificado por meio de princípios e regras que a especificam, realizaremos uma breve consideração sobre a relação entre princípios e regras constitucionais, baseados primordialmente na doutrina de Marcelo NEVES. Em sequência, buscando investigar a consagração constitucional da solidariedade, percorreremos os textos de Constituições hoje vigentes que prestigiam o princípio de forma explícita, indicando o contexto material em que ele é costumeiramente empregado. Por fim, passaremos à análise do princípio da solidariedade na Constituição Brasileira de 1988, por meio da seleção e investigação de princípios e regras constitucionais que o desdobram.

## **2.1. SENTIDOS USUAIS DO VOCÁBULO: SOLIDARIEDADE FRACA OU DOS ANTIGOS**

Para mergulhar nas possibilidades significativas da solidariedade, consideramos relevante uma primeira aproximação sobre os sentidos vulgares do termo: uma percepção rasteira, corriqueira, preliminar. Nem por isso desimportante, eis que neste plano encontramos uma noção de solidariedade que, talvez por inerente ao homem (solidariedade como virtude ou consciência) e à vida em sociedade (solidariedade como fato social) sempre esteve presente, em diferentes nuances, no pensamento humano, restando de algum modo refletida na noção contemporânea e jurídica da expressão.

Neste ponto, a etimologia nos fornece alguma pista. O sentido comum de solidariedade deita suas raízes no vocábulo romano *solidarium*, que provém de *solidum*, *soldum*, que significa compacto, inteiro (GALEOTTI, 1996, p. 2). Daí, aliás, a origem da regra que, no direito das obrigações, impõe a cada codevedor a responsabilidade pelo adimplemento por *inteiro* da prestação.

Solidariedade é, então, em primeiro lugar, *estar junto*. O que convoca a pensarmos, de um lado, numa perspectiva *objetiva*, decorrente do fato ou necessidade de convivência humana, e, de outra, numa perspectiva *subjetiva*, relacionada a um sentimento, consciência ou virtude de consideração ao próximo.

### 2.1.1. SOLIDARIEDADE OBJETIVA (FATO SOCIAL)

A compreensão da solidariedade sob a perspectiva objetiva se relaciona à ideia de **fato social**, fato decorrente da necessidade inafastável de coexistência humana: o homem não existe, coexiste. A coexistência é necessária e constitutiva do próprio homem.

Assim, não é de estranhar que encontremos em Aristóteles (séc. III A. C.) afirmações como “o homem é um animal cívico, mais social que as abelhas e outros animais que vivem juntos” (citado por AVELINO, 2005, p. 235). E que encontremos em Hugo GROTIUS (sec. XVII), a expressão “*appetitus societatis*”, para aludir à necessidade inata do homem de viver em sociedade (STRAUMANN, 2003/2004, *passim*). E, pois, não é estranho que encontremos semelhante asserção em pensadores tão distantes no espaço-tempo, e nas ideias, como León DUGUIT (“o homem é um ser social; ele só pode viver em sociedade”<sup>84</sup>), León BOURGEOIS (“O homem isolado não existe”<sup>85</sup>) Norbert ELIAS (“relacionabilidade social primeva do indivíduo, sua dependência natural do convívio com outras pessoas”<sup>86</sup>) e Hanna ARENDT (“quem habita este planeta não é o homem, mas os homens”<sup>87</sup>).

Qualquer proposta de conceber o homem isolado é forçosamente

---

<sup>84</sup> Citado por José Fernando de Castro FARIAS (**A origem do direito de solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 238)

<sup>85</sup> No seu clássico **Solidarité** (*Troisième Édition*. Paris: Librairie Armand Colin, 1902, p. 137).

<sup>86</sup> Em sua obra **A sociedade dos indivíduos** (Organizada por Michael SCHROTER. Trad. Vera RIBEIRO. Rio de Janeiro, Jorge Zahar Ed, 1994, p. 27)

<sup>87</sup> Em **A Condição Humana** (9ª ed, Rio de Janeiro-São Paulo: Forense Universitária, 1999, p. 188)

artificiosa e irreal.

Sobre essa primitiva socialidade (“relacionabilidade social”) do homem, merece destaque a afinada crítica do sociólogo alemão Norbert ELIAS ao mito do homem originário, solitário e associal, que encontramos na *Genesis* Bíblica e outras versões laicizadas sobre os primórdios da humanidade. Em sua prestigiosa obra **A sociedade dos indivíduos**, destinada a investigar as relações entre os homens e o conjunto social que eles formam entre si, ELIAS dedica uma passagem à refutação desse mito originário:

O velho Adão faz uma reaparição laicizada no discurso sobre o "homem primitivo" ou o "pai originário". (...) Vez após outra, nos mitos científicos da origem, tal como nos religiosos, elas se sentem compelidas a imaginar: no começo, houve um único ser humano, que era um adulto. Desde que permaneçamos dentro do âmbito da experiência, contudo, somos obrigados a reconhecer que o ser humano singular é gerado e partejado por outros seres humanos. Quaisquer que tenham sido os ancestrais da humanidade, o que vemos, até onde nos é possível divisar no passado, é uma cadeia ininterrupta de pais e filhos, os quais, por sua vez, tornam-se pais. (...) Todo indivíduo nasce num grupo de pessoas que já existiam antes dele. E não é só: todo indivíduo constitui-se de tal maneira, por natureza, que precisa de outras pessoas que existam antes dele para poder crescer. **Uma das condições fundamentais da existência humana é a presença simultânea de diversas pessoas inter-relacionadas.** E se, para simbolizar a própria auto-imagem, precisamos de um mito de origem, parece ser chegada a hora de revermos o mito tradicional: **no começo, diríamos, havia, não uma única pessoa, mas diversas pessoas que viviam juntas**, causavam-se prazer e dor, assim como fazemos hoje, vinham à luz umas através das outras e legavam umas às outras, como nós, uma **unidade social**, grande ou pequena. (ELIAS, 1994, p. 26-27, sem grifos no original)

A despeito do nosso corte histórico, permitimo-nos, apenas neste tópico, lançar um olhar mais longínquo aos pensadores da Antiguidade, pois uma rápida passagem aos clássicos já nos fornece um bom repertório para a tentativa de compor uma noção de solidariedade nesse sentido primário<sup>88</sup>.

Voltemos a Aristóteles, que comparou os homens às abelhas para

---

<sup>88</sup> Rica reflexão sobre solidariedade nos autores clássicos é feita por Pedro Buck Avelino (Princípio da solidariedade: imbricações históricas e sua inserção na Constituição de 1988. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 53, p. 227-269, out-dez/2005). Também encontramos boa reflexão no espanhol Gregorio PECES-BARBA (**Curso de derechos fundamentales: teoría general**. Madrid, Universidad Carlos III de Madrid-Boletín Oficial del Estado, 1999, p. 263-269)

afirmar que, mais do que estas, a humanidade necessita viver em conjunto. O mesmo pensador grego chegou a afirmar, sobre os membros da cidade, que “nenhum pode bastar-se a si mesmo. Aquele que não precisa dos outros homens ou não pode resolver-se a ficar com eles ou é um deus ou é um bruto. Assim, a inclinação dos natural leva os homens a este gênero de sociedade” (citado por AVELINO, 2005, p. 236)<sup>89</sup>.

A inclinação do homem à vivência em sociedade não decorre, porém, segundo o estagirita, apenas de uma necessidade de ordem natural, mas também da comunhão de interesses que permite aos homens *viver bem*, para além de simplesmente *viver*. Neste particular, é valiosa a síntese de Pedro AVELINO:

Aristóteles não se descarta do indivíduo e, ademais, apresenta uma tônica finalística em seu apreço pela vida em sociedade, é dizer, a vida em sociedade apresenta um motivo outro que a mera imposição natural: O homem é, por sua natureza, como dissemos desde o começo, ao falarmos do governo doméstico e dos escravos, um animal feito para a sociedade civil. Assim, mesmo que não tivéssemos necessidade uns dos outros, não deixaríamos de desejar viver juntos. Na verdade, o interesse comum também nos une, pois cada um aí encontra meios de viver melhor. Eis, portanto, o nosso fim principal, comum a todos e a cada um em particular. Reunimo-nos, mesmo que seja só para pôr a vida em segurança (...) Mas não é apenas para *viver juntos*, mas sim para *bem viver juntos*” (AVELINO, 2005, p. 236-237; *itálicos no original*)

Aristóteles, então, identifica a solidariedade com o efeito de **unidade**, relacionando-a também com a noção de amizade entre os homens (PECES-BARBA, 1999, p. 263). Algo semelhante encontramos nos estoicos, como os pensadores romanos Sêneca e Cícero (Séc. I a.C.), os quais reconhecem na noção de fraternidade um objetivo de comunidade ou de unidade, de uma tendência de todos a esta unidade (PECES-BARBA, 1999, p. 264).

Portanto, a noção de solidariedade como fato social – que compõe a concepção comum ou primária de solidariedade – é formada a partir da ideia de **união**, de **comunhão** entre os homens. Essa noção corresponde à solidariedade

---

<sup>89</sup> Encontramos semelhante proposição nas falas de Sócrates n’**A República** de Platão: “O que dá origem ao Estado é, ao meu parecer, a impossibilidade de cada indivíduo bastar-se a si mesmo e a necessidade, que tem, de uma multidão de coisas” (PLATÃO, 2000, p.66) “Nossos cidadãos participarão, pois, em comum dos interesses de cada indivíduo particular, interesses, que considerarão como seus próprios e em virtude desta união, todos participarão das mesmas alegrias e das mesmas dores” (2000, p. 269).

em um **sentido objetivo**, do qual podemos extrair a “relação de **pertença** e partilha, e, pois, de **codivisão** e de **corresponsabilidade**, que liga naturalmente cada indivíduo ao destino e às vicissitudes do grupo, do qual faz parte, como um todo” (GALEOTTI, 1996, p. 3, tradução nossa).

No ponto, não podemos deixar de reproduzir as preciosas palavras de Maria Celina Bodin de MORAES, que tão bem sintetiza a concepção objetiva de solidariedade:

O princípio da solidariedade é, pois, também, um **fato social**, na medida em que **não se pode conceber o homem sozinho** – como o mito de Robinson Crusoe na ilha deserta quis fazer crer – e somente se pode pensar o indivíduo como inserido na sociedade, isto é, como parte de um tecido social mais ou menos coeso em que a **interdependência é a regra** e, portanto, a abertura em direção ao outro, uma necessidade. Ser solidário, assim, é partilhar, ao menos, uma mesma época, e neste sentido, uma mesma história. **Desta solidariedade de fato, objetiva, já se disse que ela é o que permite distinguir ‘uma sociedade de uma multidão’** (MORAES, 2006, p. 160; sem grifos no original)

Relacionada a essa acepção, e sem abandonar o plano preliminar de investigação em que nos situamos, podemos conceber a solidariedade num sentido **subjetivo**, conforme considerações que seguem.

### 2.1.2. SOLIDARIEDADE SUBJETIVA (VIRTUDE OU CONSCIÊNCIA)

Apreendida em seu sentido comum, sob a perspectiva subjetiva, a solidariedade concerne ao **sentimento** do indivíduo de pertença a uma comunidade, **virtude** ou **obrigação moral** que cada um guarda em si, com referência aos seus próximos.

A solidariedade subjetiva igualmente marca forte presença nos antigos, quiçá por também se relacionar a uma dimensão universal, natural do homem.<sup>90</sup> Assim, além das referências aristotélicas ao sentimento de amizade entre os

---

<sup>90</sup> Estamos, no ponto, com Gregorio PECES-BARBA, ao assim afirmar: “[solidariedade] como virtude, e em todo o caso no âmbito do pensamento moral, encontramos-na na cultura grega e com muitas vicissitudes chegou até nossos dias” (1999, p. 262, tradução nossa)

indivíduos (AVELINO, 2005, 236-237), encontramos, em Sêneca e Cícero, alusões a um “amor e união entre os homens”, “amizade ou amor que alcança todo o gênero humano” (PECES-BARBA, 1999 p. 263-264, tradução nossa).

O jurista italiano Serio GALEOTTI nos fornece um boa chave para a compreensão de tal sentido de solidariedade:

Entendida no **sentido subjetivo**, e de **ética social**, a solidariedade significa o **sentimento**, a **consciência** de pertencer a esta comunidade; sentimento e relação de fraternidade, ajuda mútua e apoio em perigo e necessidade, porque se é consciente de que o destino de cada está ligado ao de todos, isto é, ao “todo” (que faz agora ressurgir a ideia etimológica do *inteiro*), a formação social da comunidade como um todo. (GALEOTTI, 1996, p. 3, tradução nossa; sem grifos no original)

Essa, aliás, é a dimensão subjetiva de solidariedade que se apresenta, no âmbito religioso, como virtude ético-teologal a ser cultivada pelo homem. Conceito que constitui matriz fundamental na doutrina cristã, assentada, em boa medida, no dever de amor ao próximo.<sup>91</sup> Liga-se, pois, à ideia de fraternidade, caridade, filantropia, beneficência, termos também muito corriqueiros na moral cristã.

As acepções objetiva e subjetiva da solidariedade, nos termos aqui

---

<sup>91</sup> De acordo com os escritos bíblicos, quando Jesus foi questionado qual seria o grande mandamento na lei divina, teria assim respondido: “Amarás o Senhor teu Deus de todo o teu coração, e de toda a tua alma, e de todo o teu pensamento. Este é o primeiro e grande mandamento. E o segundo, semelhante a este, é: Amarás o teu próximo como a ti mesmo. Destes dois mandamentos dependem toda a lei e os profetas”. (BIBILIA SAGRADA, Mateus 22:36-40). Decorrência de amor ao próximo é a chamada Regra de Ouro, atribuída a Jesus de Nazaré, que assim prescreve: “Faz aos outros o que desejas que te façam”. Outras regras de convivência humana, de cunho moral (ou amoral) são referidas por Maria Celina Bodin de MORAES (2006, p. 160, nota de rodapé 16). A Regra de Prata é formulada em sentido negativo ‘Não fazer aos outros o que não queres que te façam’. Já a Regra de Bronze, ou Lei de Talião, ordena: “Faz aos outros o que te fazem” e está contida nos versos bíblicos urge dar vida por vida, olho por olho, dente por dente, mão por mão, pé por pé, queimadura por queimadura, ferida por ferida, golpe por golpe (Êxodo, 21:23-25). Na opinião de MORAES, “Apesar do evidente caráter prático, a sua principal imperfeição é a de não conseguir dar fim à violência, quando esta se estabelece. Cristo, no sermão da Montanha, substituiu-a pelo novo mandamento: Tendes ouvido o que foi dito: olho por olho, dente por dente. Eu porém, vos digo: não resistais ao mal. Se alguém te ferir a face direita, oferece-lhe também a outra (Mateus, 5:38-39), pregando desse modo, a lei do amor a todos, inclusive aos inimigos (Mateus 5:43-4). A Regra de Ferro, muito inferior do ponto de vista ético, prescreve: Faz aos outros o que quiseses, antes que te façam o mesmo. Muito interessante é a exposição dessas e de outras regras éticas, encerradas nos diversos padrões de comportamento, feita por C. Sagan. “As Regras do Jogo”, in Bilhões e Bilhões, São Paulo: Cia das Letras, 1998, p. 197-209.” (MORAES, 2006, p. 160, nota de rodapé 16).

compreendidos, nada mais são que duas faces da mesma moeda. Ambas as dimensões compõem o núcleo de significação do que podemos entender por *solidariedade em sentido comum*, ordinário, ou preliminar. Corresponde àquele sentido que evoca em cada um de nós, em maior ou menor medida, sem necessidade de meditação, uma percepção do que seja solidariedade: comunidade, união, laços sociais; sentimento, virtude, obrigação ético-moral.

É este núcleo de sentido que frequentemente encontramos nos léxicos aí afora, valendo citar, por todos, aquele apontado no Grande Dicionário de Língua Italiana:

(...) em sentido geral significa "concordia, harmonia perfeita com outros no modo de pensar, agir, sentir. Compartilhamento dos compromissos e das responsabilidades assumidas em conjunto ou por outros aos quais se está ligado por estreitas relações de afinidade ideológica ou de interesses comuns" (citado por SACCHETTO, 2005, p.15)

Sem desconsiderar a importância dessa primeira aproximação, que é de algum modo abraçada pela noção jurídica de solidariedade, por certo não podemos nos satisfazer com ela. O sentido comum ou vulgar do termo, que acabamos de descrever, corresponde à chamada "solidariedade dos antigos" ou "solidariedade fraca", segundo feliz expressão de Gregorio PECES-BARBA. Na lição do constitucionalista espanhol, "se tivermos que identificar a contribuição global desta solidariedade dos antigos, deveríamos dizer que ela se situa centralmente em uma dimensão ética e religiosa" (1999, p. 268). E essa dimensão primeira, que inegavelmente concorreu à construção de sentido da chamada "solidariedade dos modernos", com esta não se confunde.

A "nova solidariedade", "dos modernos" ou "forte", surge em meados do século XIX como forma mais precisa, vinculante, cogente, de solidariedade. É esse segundo sentido que nos interessa explorar. E para tanto, imprescindível a incursão no desenvolvimento teórico do discurso solidarista.

## 2.2. O ADVENTO DO DISCURSO SOLIDARISTA: A SOLIDARIEDADE DOS MODERNOS

### 2.2.1. A INSOLIDARIEDADE LIBERAL

A formação do cabedal teórico da solidariedade, como discurso científico coerente e estruturado, contrastante com aquela noção apriorística de fraternidade, caridade, filantropia ('solidariedade fraca') apenas surge nos finais do século XIX, num momento histórico coincidente com o início do declive do discurso liberal e de emergência do tipo social de Estado.

Não se trata de uma coincidência. Efetivamente, o discurso solidarista aparece para fazer radical oposição à *insolidariedade* difundida pelos marcos teóricos do liberalismo.

É bem verdade que as Cartas de Direitos promulgadas no século XVIII, selando a ruptura com o modelo absolutista anterior, colocaram na ordem do dia o ideal de fraternidade (parte da emblemática trilogia francesa) e, com ele, a caridade e filantropia. Essa consagração, no entanto, não representava qualquer avanço em relação ao sentido primário de solidariedade, uma vez que rendia homenagem à só *liberdade de ser solidário*. O ideal moderno de fraternidade, propondo-se realizar por meio da beneficência cidadã, sem qualquer participação, intervenção ou promoção do Estado, reconduzia-se à esfera de plena liberdade do indivíduo, cuja ação virtuosa ou desvirtuada constituía, em todo caso, uma opção individual. Também neste aspecto, não hesitamos em fazer coro com Maria Celina Bodin de MORAES:

A noção de fraternidade seria a inspiração da solidariedade difundida na modernidade – época dos primeiros documentos de declaração de direitos – quando estavam na ordem do dia as idéias assistencialistas, postas em prática por meio da caridade e da filantropia. Não é difícil perceber a congruência entre os valores modernos – expressos nas grandes codificações, em especial no *Code Civil* francês de 1804 – e os ideais de caridade como emblema máximo da solidariedade oitocentista. Naquele universo, era o Código Civil que fazia as vezes de Constituição, estabelecendo as “regras do jogo” e propiciando, através delas, plena



liberdade àquele que representava o valor fundamental da época liberal: o indivíduo livre e igual, submetido apenas à sua própria vontade. (MORAES, 2006, p. 162)

Como já antecipamos, no quadro ideológico do Estado Liberal, não havia espaço para a solidariedade em um conteúdo mais forte que aquele dedutível da noção de fraternidade, uma noção que se apresentava como espécie de uma *irmã bondosa* da liberdade. Nada além daquele sentido primário de solidariedade, que, a grosso modo e ressalvadas as descontinuidades históricas, caminhou dos gregos e estoicos até o homem moderno. Uma solidariedade que, ou bem se reportava à simples ideia de pertença a uma unidade social, ou bem se referia ao agir/sentir moral do indivíduo livre.

Os próprios fundamentos do liberalismo econômico, confiosos na autoregência do mercado, e no (tão natural quanto desejável) hermetismo da economia, tornavam impenetráveis valores de ordem ética e moral no *ser* e no *dever ser* da vida em sociedade.<sup>92</sup> Basta lembrarmos, aqui, a famosa parábola malthusiana do “banquete da natureza”, a que acima aludimos<sup>93</sup>, uma perfeita ilustração da insolidariedade insanável cunhada na ideologia liberal. Precisamente porque o liberalismo tinha como pilar fundante a defesa da propriedade privada, tal como concebida pelos fisiocratas franceses, tratava-se de ideologia inescapavelmente anti-solidária e anti-igualitária. Nesse contexto, os proprietários eram tão poucos como o eram os seletos convidados do banquete da natureza. Foi o que avaliou, com sua costumeira argúcia, Gregorio PECES-BARBA, cujas palavras reproduzimos no original espanhol, para prevenir perda de sentido:

*A esta situación se afladirá, para aumentar la insolidaridad, la idea de **propiedad privada entendida como un derecho natural**, pero de los actuales propietarios, es decir, no igualitario. Es la posición de los*

---

<sup>92</sup> Sobre a necessária consideração de aspectos éticos na economia, imprescindível é a referência ao economista indiano Amartya SEN, que, em seu *On Ethics and Economics* (1987), aproximou os dois campos considerados incompatíveis na tradição liberal smithiana. Mas vale também rememorar que essa mudança de concepção já vinha sendo plantada muito antes por outros pensadores no pós-liberalismo, entre os quais se destacou o já citado John Maynard KEYNES.

<sup>93</sup> Supra, item 1.1.3. Para poupar o retorno, reproduzimos um pequeno excerto da parábola: "Um homem que nasce em um mundo que já tem dono (...) não tem o direito de reclamar nem uma pequena porção de comida... No grande banquete da natureza, não há um lugar reservado para ele." (MALTHUS, citado por PECES-BARBA, p. 270; tradução nossa)

*fisiócratas* como Mercier de la Rivière, Quesney, Turgot o Dupont de Nemours, que buscan la seguridad para los propietarios. **Es la consagración de un derecho natural insolidario.** (PECES-BARBA, 1999, p. 270; sem grifos no original).

Lembremos, ademais, a postura e função assumida pelo próprio Direito neste quadrante: inserido num processo de crescente formalização, o Direito acabou por se converter em uma “casca vazia de legalidade”, legitimador da irresponsabilidade axiológica do Estado.

Por isso, não é difícil compreender que, desde a sua afirmação na trilogia da revolução francesa, até o declive do Estado Liberal clássico, a noção de solidariedade, congelada no quadro de uma concepção individualista, não tenha recebido um desenvolvimento teórico relevante.

Efetivamente, é apenas partir da segunda metade do sec. XIX que se pode visualizar o aparecimento da solidariedade, como discurso estruturado, “ligado à crise do modelo liberal, provocado pelas transformações sociais e econômicas” ocorridas à época (FARIAS 1998, p. 196).

### 2.2.2. O ADVENTO DO DISCURSO SOLIDARISTA

O discurso de solidariedade surge, assim, em oposição à pauta de valores propalada pela doutrina liberalista, pelo que sua consolidação teórica acompanha o surgimento do Estado Social, modelo que aparece como resposta política às exigências de uma nova realidade, de uma nova mentalidade.

Sobre o advento, consolidação e vertentes do discurso solidarista, primoroso estudo foi desenvolvido por José Fernando de Castro FARIAS, n’**A origem do Direito de Solidariedade**<sup>94</sup>, uma das poucas obras publicadas em solo brasileiro dedicadas à análise juscientífica da solidariedade. Obra a que, por sua importância, e pela riqueza de seu conteúdo, faremos doravante frequente

---

<sup>94</sup> FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do Direito de Solidariedade**, Rio de Janeiro: Renovar, 1998

remissão.

A lógica da solidariedade aparece, então, como um discurso coerente que não se confunde com *caridade* ou *filantropia*, traduzindo-se por uma nova maneira de pensar a sociedade, envolvendo uma política concreta, como um fio condutor indispensável à construção e conceptualização das políticas sociais (CHEVALIER, 1992, p. 112). O momento era propício, já que, nessa época, a solidariedade se vê favorecida pelo reconhecimento do sufrágio universal, pela progressiva conquista de direitos das classes trabalhadoras e pelo processo de generalização dos direitos humanos. É esse ambiente que motiva pensadores da sociologia, filosofia e do direito, a mergulhar no estudo da solidariedade.

De fato, foram diversas as formulações teóricas desenvolvidas no curso do século XIX e no início do século XX (período de emergência do Estado Social) que lançaram as bases para a compreensão contemporânea do conteúdo e alcance da solidariedade. E é no enlace e no embate destas diferentes concepções que FARIAS identifica o **pensamento solidarista**, que buscava examinar, com pretensões de cientificidade, o conteúdo da solidariedade.

Nessa época, a França foi palco dos primeiros e mais apurados desenvolvimentos doutrinários em torno da solidariedade, a ponto de formar a corrente de pensamento conhecida como o **solidarismo francês**, que legou estudos decisivos para a construção teórica da chamada *solidariedade forte* e, por conseguinte, da solidariedade em sentido jurídico. Foram os estudos que selaram um rito de passagem da *fraternidade* para a *solidariedade*.<sup>95</sup>

Podemos afirmar que a largada teórica determinante para a formação conceitual da solidariedade em sentido *moderno* ou *forte* se operou com os estudos do filósofo francês Charles RENOUVIER, que, nos idos de 1840, já sinalizava a necessidade de transposição gramatical da palavra *caridade* para *solidariedade*, retraduzindo-a na linguagem do direito (CHANIAL; DZIMIRA, 2008, p. 6). Nas décadas que se seguiram, houve uma profusão de análises sociológicas

---

<sup>95</sup> Segundo um jornal francês publicado em 1904, “a concepção de fraternidade dá lugar a uma concepção nova que se resume a uma palavra, solidariedade”. O registro histórico é feito por BELTRAME (*Le devoir de solidarité en droit fiscal français. Giornate europee di Diritto Costituzionale Tributario - V edizione: Il dovere di solidarietà*. Bergamo, Facoltà di Economia, 14/15 novembre 2003, Sala Conferenze Serio Galeotti, p. 01. Tradução nossa).

e afins flertando com o tema da solidariedade, momento em que se projetaram os estudos dos franceses Alfred Espinas, Alfred Fouillée, Henri Marion e Jean-Marie Guyau (CHANIAL; DZIMIRA, 2008, p. 6; e de modo similar: FARIAS, 1998, p. 190).

Apesar dessas primeiras tentativas de aproximação, o discurso de solidariedade apenas teria sido sistematizado às vésperas do século XX, por Léon BOURGEOIS<sup>96</sup> e Émile DURKHEIM<sup>97</sup>, ambos empreendendo uma análise marcadamente sociológica da solidariedade, mas que em muito concorreu para a subsequente construção juscientífica do termo.

DURKHEIM, sociólogo francês, deixou inegável contribuição ao analisar o sentido da solidariedade nas sociedades de seu tempo, em contraste com aquele sentido encontrável nas sociedades mais primitivas. Nestas, predominaria o que o sociólogo denominou de “solidariedade mecânica”, marcada por uma forte “consciência coletiva”, correspondente, em larga medida, a todas as consciências particulares. Já nas sociedades modernas, a solidariedade se apresentaria na forma marcadamente orgânica (“solidariedade orgânica”), e em seu bojo a coesão social se assentaria mais na especialização de funções (divisão social do trabalho) e nas inter-relações estabelecidas no interior do tecido social, do que na consciência coletiva (pouco acentuada). Sob tal perspectiva, encontraríamos, no modelo de solidariedade mecânica, os indivíduos atados diretamente à sociedade, que pesa inteira sobre eles. Diversamente, no modelo de solidariedade orgânica, própria das sociedades modernas, haveria um apego mais flexível do indivíduo à sociedade, sendo possível encontrar formas intermediárias de coesão social, o que propiciaria o fortalecimento do indivíduo *pari passu* ao da sociedade. Daí porque a solidariedade orgânica teria o mérito de conjugar **autonomia** e **integração** (LUCAS, 1994, p. 23).<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> *Essai d'une Philosophie de la Solidarité*, publicada pela primeira vez em 1896.

<sup>97</sup> *La Division du Travail Social*, publicada pela primeira vez em 1893.

<sup>98</sup> Esse parágrafo, que em breves linhas condensa o que nos parece relevante na solidariedade em DURKHEIM, constitui uma tentativa de síntese a partir das referências trazidas por José F. FARIAS (1998, p. 214-220) e Javier de LUCAS (1994, *passim*).

Acreditamos ser possível identificar na doutrina de DURKHEIM um ensaio de transposição de uma solidariedade relacionada apenas a uma consciência coletiva (comparável, em termos grosseiros, ao que definimos como concepção subjetiva da “solidariedade fraca”) para uma solidariedade mais complexa, relacionada à formação de laços sociais a partir do inter-relacionamento e cooperação entre os indivíduos, cuja autonomia não nega – ao contrário, afirma – a coesão social.<sup>99</sup>

Três anos após a publicação da **Divisão do Trabalho Social**, de DURKHEIM, vem a lume o **Ensaio de uma Filosofia da Solidariedade**, estudo da lavra do político e destacado pensador francês, Léon BOURGEOIS, que, pela influência que exerceu sobre o ambiente intelectual da época, é não raro considerado o pai do solidarismo francês.<sup>100</sup>

BOURGEOIS defende a existência de um laço de solidariedade entre os indivíduos em sociedade, laço de cunho político-moral, que seria um complemento indispensável à chamada solidariedade *natural* ou *objetiva*. Uma vez que a natureza não teria por objeto o justo (nas palavras do pensador, a natureza não é injusta, mas *a-justa*<sup>101</sup>), a sociedade/Estado deveria criar uma espécie de contrato (*quasi-contracte*) capaz de instituir a justiça entre seus membros.

Embora a análise de BOURGEOIS fosse marcadamente sociológica, encontramos nos escritos do estudioso francês traços de uma incipiente construção jurídica ou, ao menos, *deontológica*, da solidariedade social. Aqui, torna-se mais nítida a novidade teórica: a tentativa de ir além do sentido usual da solidariedade, de uma solidariedade fraca. Isto fica claro em diversas passagens

---

<sup>99</sup> Mas é importante um par de ressalvas: primeiro, que essa interpretação é *nossa*, a partir de *nossa* compreensão do pensamento durkheimiano, análise que naturalmente encontra limitações; segundo, que, como bem adverte FARIAS (1998, p. 219), a teoria do sociólogo francês, neste ponto, é rodeada de ambiguidades, fato reconhecido pelo próprio Durkheim em suas obras posteriores, ao tentar evitar a oposição entre as duas formas de solidariedades, em especial no tocante ao etapismo histórico.

<sup>100</sup> Há quem considere que a publicação desse ensaio marcou o nascimento do movimento solidarista. A propósito, CHANIAL e DZIMIRA, referindo a este marco histórico, mencionam: “C’est donc bien de la solidarité des solidaristes qu’il s’agit de faire la genèse.” (2008, p. 3).

<sup>101</sup> No original: “(...) la justice n’a jamais été l’objet de la nature; celle-ci n’est pas injuste, elle est ‘ajuste’. Il n’y a rien donc rien de commun entre le but de la nature et elui de la société...” (citado por DRIOUX, 1902, p. 14)

do texto do autor, valendo citar:

(...) [o sentido da solidariedade] da linguagem ordinária, designa uma espécie de responsabilidade mútua, algo análogo ao espírito de semelhança, uma questão de honra. Hoje, **a palavra solidariedade tomou um sentido novo, preciso, profundo mesmo**. É disto que estamos a tratar. (...) A palavra une **uma primeira significação, objetiva**. Ela exprime a *noção de um fato*, as relações de interdependência entre certos fenômenos de ordem física, intelectual ou moral. É com esta acepção que ela passou da linguagem comum para a linguagem da ciência. De outra parte, ela assumiu há alguns anos **um sentido novo** (...) Ela exprime então a *noção de um dever a observar por todos os homens em relação a seus semelhantes*, mais amplo que o dever de justiça, **mais definido, mais rigoroso, mais estritamente obrigatório que o dever de caridade**. (BOURGEOIS, 1907, p. 2, tradução nossa; itálicos no original)

A solidariedade natural ou objetiva, denominada por BOURGEOIS de “lei da solidariedade” – que diz respeito à necessidade de coexistência humana e seria tão certa quanto a lei da gravidade – não é afastada ou superada no discurso do autor. Ao contrário, justamente porque tal solidariedade é suscetível de causar efeitos prejudiciais, faz-se necessária a criação de laços de *responsabilidade mútua* entre os indivíduos capazes de remediar injustiças naturais e de perseguir finalidades próprias da sociedade.

Vera WESTPHAL (2008, p. 45), acompanhando os estudos de Reiner ZOLL, afirma que o “pacto de solidariedade” bourgeoisiano organizou uma doutrina contratual específica, que constrói direito social e doutrina moral ao mesmo tempo. Em tal contexto, cada indivíduo estaria sujeito à relação com o outro e estaria comprometido com a efetivação do bem-estar de si mesmo e do próximo, cabendo ao Estado um papel de *coordenação*.

Como é de notar, a doutrina de BOURGEOIS, que tomou a dianteira do discurso solidarista, confere especial enfoque aos laços de solidariedade *intrasocial* e ao papel não substitutivo do Estado. A isto se relaciona outro aspecto fulcral de sua teoria: a necessidade de composição entre os valores de *solidariedade* e de *liberdade individual* (aspecto que, como mencionamos, também se fazia presente em DURKHEIM). Para o autor francês, é condição primeira de associação humana “a liberdade de desenvolvimento físico, intelectual e moral de

cada homem” (BOURGEOIS, 1902, p. 98-99, tradução nossa). A liberdade se afigura, aqui, não apenas como uma condição da associação humana, mas também como resultado deste associar, na medida em que o “livre desenvolvimento das atividades, das faculdades, em uma palavra, do *ser* não pode ser obtido senão graças ao concurso de faculdades e atividades dos outros homens” (BOURGEOIS, 1902, p. 137, tradução nossa)

Do “quase-contrato” de associação entre os homens, BOURGEOIS extrai a noção de dívida social, da qual deflui o dever de concorrer às cargas da sociedade. Para ele, essa premissa conduz à ideia de uma necessária sanção legítima do direito positivo tendente a garantir o cumprimento de obrigações de cunho social. Novamente, fica clara a contribuição do autor para a construção teórica de uma “solidariedade forte”, suscetível de ser exigida (inclusive) no campo do direito:

A ideia de *dívida*, nascida do *quase-contrato de associação*, conduz necessariamente à ideia de **sanção doravante legítima**.

**O dever social não é uma pura obrigação de consciência**, é uma **obrigação fundada no direito**, à execução da qual nós não podemos nos furtar sem a violação de uma regra precisa de justiça. A lei positiva que assegura a execução da obrigação social não comete então uma invasão no direito do indivíduo. Não haverá aí uma intervenção abusiva na relação entre os homens. (BOURGEOIS, 1902, p. 113, tradução nossa; *itálicos no original*)

Esta importante marca do discurso da solidariedade também aparece, em época similar, na doutrina do economista e professor da Universidade de Bordeaux, Charles GIDE, que pontuava a distinção entre uma solidariedade natural (*solidarité de fait*) e uma solidariedade desejada (*solidarité-devoir*). Para o estudioso francês, a solidariedade natural – relacionada a um sentimento de simpatia e de partilha de interesses/convicções semelhantes (solidariedade fraca, no sentido subjetivo a que aludimos acima) – não seria apta a solucionar os problemas éticos de ordem econômica e política, justificando a atuação do Estado em prol de uma *solidariedade desejada*. Vale citar, nesse sentido, a síntese que Vera WESTPHAL faz da doutrina gideana:

A solidariedade desejada advém da solidariedade natural. Quando indivíduos reconhecem que a solidariedade natural pode gerar desigualdades, precisam acionar a solidariedade desejada, com vistas a corrigir falhas de desenvolvimento social. A solidariedade passa, então, a ser uma categoria ética para criar movimentos preventivos para efetivação de liberdade e de humanidade. Gide entende que o caminho para uma sociedade solidária passa pela associação voluntária das pessoas nas mais diversas formas cooperativadas. Estas poderiam revolucionar a ordem econômica. **Para que a solidariedade desejada ou necessária torne-se real e efetiva, necessita-se da intervenção do Estado na condição de formulador da legislação social.** (WESTPHAL, 2008, p. 45; sem grifos no original)

Convém notar que, a despeito do realce conferido por GIDE à necessidade de intervenção do Estado no campo social, no que concerne ao tema da solidariedade, ponto central de seu pensamento é a interação, a associação, a *cooperação* entre os membros da sociedade. Não defende, portanto, uma solidariedade construída exclusivamente pelo Estado, mas viabilizada, sobretudo, no seio da sociedade. Não a toa que Charles GIDE é considerado o pai do movimento cooperativista, tendo legado significativos estudos sobre o tema.<sup>102</sup>

A ideia de solidariedade como algo a ser construído pela sociedade, em cooperação com o Estado, já podia ser encontrada na primeira metade do séc. XVIII nos estudos de Pierre-Joseph PROUDHON, que, com genialidade quase clarividente, denunciou a impropriedade da divisão estanque entre Estado e sociedade, décadas antes da estruturação do discurso de solidariedade e da afirmação teórica do Estado Social.<sup>103</sup> Efetivamente, os estudos de PROUDHON representam, em muitos aspectos, significativa contribuição ao discurso solidarista.<sup>104</sup> Contribuição que se relaciona, em especial, à dinâmica de

---

<sup>102</sup> Como nos relata Sandro Lunard NICOLADELI, o discurso de abertura proferido por Charles GIDE no primeiro Congresso realizado pela Aliança Cooperativa Internacional, no ano de 1985, foi um marco na construção do movimento cooperativista (NICOLADELI, 2009, p. 23). Seu nome é lembrado com frequência nos estudos sobre o tema do cooperativismo. O teórico francês escreveu algumas obras dedicadas exclusivamente ao assunto, como: ***Coopération et économie sociale 1886-1904*** (1905), ***Les Sociétés Cooperatives de Consommation*** (1904), ***Les Colonies Communistes et Co-Operatives*** (1930).

<sup>103</sup> Uma de suas mais relevantes obras é o *Système des Contradictions Économiques ou philosophie de la misère*, publicado pela primeira vez em 1846.

<sup>104</sup> Conquanto o pensador francês não tenha dirigido seus estudos especificamente à temática da solidariedade, e muito embora tenha formulado uma proposta política de autogestão de grupos sociais (em certo sentido, a-estatal), é inegável que diversos pontos de sua teoria legaram



cooperação entre indivíduos e grupos da sociedade, e o próprio Estado, cooperação necessária para debelar os desequilíbrios e imperfeições provocadas pelo mercado/economia. Portanto, pode-se considerar que, em certa medida, seu pensamento está na nascente da crítica do discurso liberal<sup>105</sup> e do advento do discurso solidarista.

Quanto ao ponto, José Fernando FARIAS capta com exemplar clareza diversos aspectos do pensamento proudhoniano que nos permitem identificar traços marcantes do discurso solidarista:

Na lógica do discurso solidarista não há oposição entre o Estado e o mercado (...) **A intervenção do Estado e a autonomização da sociedade não são dois movimentos contraditórios**; ao contrário, são duas tendências que caminham juntas.

Proudhon considerava a economia política dos liberais como "a morte para os que não possuem"; **o mercado unicamente é incapaz de assegurar o equilíbrio do sistema social**. Proudhon atribuía ao **Estado o papel de grande organizador e arranjador social**. Ao Estado cabia estar sempre em ação como órgão essencial do momento, pois é preciso satisfazer, sem cessar, as novas necessidades sociais e resolver novas questões.

O Estado não pode cair no imobilismo ou na autocracia. Ele deve ser um "gênio da coletividade, fecundando-a, dirigindo-a e enriquecendo-a, sem impor-lhe nenhum incômodo". Para Proudhon, o Estado tem, portanto, um papel diretor da maior importância, **mas esse papel do Estado não abafa as iniciativas e a autonomia da sociedade civil**. Foi justamente Proudhon quem afirmou que "a delimitação do papel do Estado é uma questão de vida e morte para a liberdade coletiva e individual".

Contrariamente ao que se pensa, o Estado de solidariedade não se reduz a um intervencionismo, onde geralmente se opõe o Estado à sociedade civil e ao mercado. Mesmo a expressão intervencionismo não seria adequada, pois ela implica uma ação que se exerce do exterior, ao passo que, na lógica do Estado de solidariedade, o **Estado, a sociedade civil e**

---

importante contribuição à formação do discurso solidarista. A proposta política do pensador francês, referido por FARIAS como "solidarismo federalista", era baseado em um sistema generalizado de grupamentos sociais, fundado no mutualismo entre comunidades. Essa espécie de federação concebia uma forma de Estado diversa do modelo de estatalidade clássica, daí porque o pensador costuma ser associado ao anarquismo. Não cabendo aqui aprofundar as teorias políticas de Proudhon, é certo que diversos aspectos de seu pensamento, tão bem selecionados e elucidados por José Fernando FARIAS (1998), plantaram um substrato importante para o subsequente desenvolvimento das teorias solidaristas.

<sup>105</sup> Sobre a crítica à ideologia liberal, interessantíssima é a comparação que Proudhon faz entre o liberalismo econômico e a "obra sem arquiteto": "[o liberalismo econômico é] como um imenso terreno de obra coberto de materiais preparados para um edifício. Os operários atendem ao sinal, repletos de ardor, e ansiosos para se colocarem ao trabalho, mas o arquiteto desapareceu sem deixar o projeto (...) os economistas liberais sabem a origem e a história de cada peça; o que ela custou, qual argila fornece os melhores tijolos; o que se gastou em utensílios e fretes; quanto ganham os carpinteiros e canteiros; mas eles não conhecem a destinação e o lugar de nada". (PROUDHON, citado por FARIAS, 1998, p. 198, nota de rodapé 25).

**o mercado estão sempre numa relação de mútua complementariedade**, e não de oposição. **O Estado, a sociedade civil e o mercado fazem parte de uma mesma realidade social.** (FARIAS, 1998, p. 197-198; sem grifo no original)

Ressai claro, então, que o desenvolvimento teórico da solidariedade em sentido moderno ou forte, desde as suas formulações incipientes, a exemplo do que se vê em PROUDHON, apresenta-se frequentemente associado a uma necessária composição e complementariedade entre a esfera do Estado e da sociedade, sem aniquilamento das liberdades e autonomias individuais. Liberdades que, como as teorias de BOURGEOIS e GIDE vêm logo a demonstrar, são perfeitamente compatíveis com a existência de um *dever de solidariedade*, que vincule positivamente os membros de uma sociedade.

A ideia de *dever* ou *deveres de solidariedade*, por ser mais afeta à formulação jurídica da solidariedade social, será logo adiante retomada.

Calha ainda dizer que a ideia-chave de complementariedade Estado/sociedade no discurso solidarista reverbera com notável força em movimentos teóricos surgidos no início do século XX, que também podem ser inseridos no contexto ideológico do solidarismo. Recorrendo novamente aos preciosos estudos de José Fernando FARIAS, cita-se a aproximação teórica do projeto social-democrata francês<sup>106</sup>, que “expressa uma tendência característica do discurso solidarista (...) de que a solidariedade é realizada, ao mesmo tempo, pela via do Estado e da sociedade civil” (1998, p. 208); e, ainda, da chamada “via reformista”<sup>107</sup>, que supõe a complementariedade dialética entre Estado e

---

<sup>106</sup> Apesar de a social-democracia não ser um projeto homogêneo, FARIAS identifica uma linha comum na sua concepção do político: “a social-democracia condena a concepção leninista, estabelece sua autonomia em relação aos partidos comunistas, afirma seu apego ao pluralismo político e tenta conciliar a revolução com a reforma, o socialismo com a democracia representativa” (FARIAS, 1998, p. 208-209). Sobre a relação dessa corrente de ideias com o discurso solidarista, diz FARIAS: “Quaisquer que sejam as diferenças no seio da social-democracia, não podemos deixar de observar a sua influências sobre o discurso solidarista. A social-democracia e o discurso solidarista se aproximam em diversos aspectos. O discurso solidarista e a social-democracia se encontram como projeto político de fundo sobre a natureza da sociedade a construir.” (1998, p. 209).

<sup>107</sup> O autor designa por “via reformista” o conjunto de ideias, de cunho marcadamente político e econômico, que propõe uma reforma no relacionamento Estado-sociedade, dirigindo-se à *reforma do modelo liberal* de relacionamento.

sociedade, havendo intervenção do Estado ao mesmo tempo em que há autonomização do social (FARIAS, 1998, p. 211).

Esse panorama teórico, constituído pela confluência de ideias como as de PROUDHON, BOURGEOIS, DURKHEIM e GIDE, assim como seus ecos em diferentes correntes ideológicas, a exemplo do projeto social-democrata e da via reformista, correspondem ao que podemos designar de discurso solidarista<sup>108</sup>. Um discurso que, como vimos, tem por notas características (a) a sagração da solidariedade em sentido forte ou jurídico, *pari passu* à garantia da liberdade; (b) mitigação da separação Estado/sociedade/mercado; (c) cooperação entre Estado e sociedade na realização da solidariedade. Tratou-se, efetivamente, de um movimento teórico que se opunha à lógica liberal, propondo uma nova pauta de conceitos e valores para substituir o modelo ideológico em crise e tentando responder às complexidades e necessidades que marcavam a sociedade da nova era.

Expostos os traços gerais do pensamento solidarista, ingressemos no campo específico do *solidarismo jurídico*, a fim de avançarmos na compreensão do sentido da solidariedade no âmbito do direito.

### 2.2.3. O SOLIDARISMO JURÍDICO

Uma vez que se formava uma noção de solidariedade em sentido forte, suscetível de ser encarada como obrigação, direito ou dever, tal como sugeriam as teorias de León BOURGEOIS e Charles GIDE, era necessário traduzir a palavra ao campo específico do direito, percurso que foi logo trilhado no início do século XX por autores como León DUGUIT, Georges GURVITCH e Maurice HAURIOU.

Focaremos, entretanto, na teoria de DUGUIT, por reunir instrumental mais elementar para a compreensão da solidariedade em sentido jurídico, da

---

<sup>108</sup> Como explica FARIAS o discurso solidarista é formado a partir do embate dessas diferentes correntes de pensamento (1998, p. 196).

maneira como foi consagrada na primeira metade do século XX.

DUGUIT construiu uma noção de “direito objetivo”, que deflui do fato (objetivo) de que o homem deve viver em sociedade, fato que o autor chama de “lei do homem social”. Para o jurista de Bordeaux, “o homem só é homem pela solidariedade, que o une a seus semelhantes; o homem só pode viver por essa solidariedade; o homem só pode diminuir o sofrimento que lhe oprime por essa solidariedade” (citado por FARIAS, 1998, p. 221). Portanto, sua teoria tem como ponto de partida a solidariedade em sentido objetivo, a que aludimos em tópico anterior. Assim, em um primeiro plano, o pensador visualiza na solidariedade (como dado natural) a base objetiva para o direito.

Mas a importância da solidariedade no campo do direito não se limita a esta aproximação inicial. O lugar fundamental da solidariedade na teoria de DUGUIT está na noção de **fim** ou **função** no direito. Em sua doutrina, o direito objetivo é compreendido como uma “lei de fim” no sentido de realização da solidariedade social (FARIAS, 1998, p. 225-228). Sob essa lógica funcional, um ato só teria valor social e jurídico enquanto fosse determinado por um fim conforme a solidariedade social. À contramão do individualismo jurídico próprio do paradigma liberal, que concebia os direitos do homem como **situação subjetiva** – um simples querer do sujeito consciente –, DUGUIT defende o caráter **relacional dos direitos** (direito como relação social), concebendo-os de forma estreitamente vinculada à dimensão social.

Em sua crítica ao direito subjetivo, o jurista francês se dedica a demonstrar que a conduta humana não poderia ser guiada tão só pela própria vontade do sujeito, mas ser lastreada numa **finalidade conforme à solidariedade**. Caberia a todos os homens, assim, respeitar e cooperar com cada ato de vontade individual de finalidade solidária:

Daí, essa primeira regra de conduta se impondo a todos os homens: respeitar todo ato de vontade individual determinado pelo fim da solidariedade social; nada fazer para impedir a sua realização; cooperar o melhor possível para sua realização. (citado por FARIAS, 1998, p. 225-226)

Trata-se, então, de conferir um fundamento social às condutas

humanas, sem prejuízo das liberdades individuais. Na avaliação de José F. de Castro FARIAS (1998, p. 228), a doutrina de DUGUIT defende a necessária conformidade entre a vontade individual e a obrigação social de realizar a “solidariedade social”. Reproduzimos as palavras do autor brasileiro:

Para Duguit, o homem não somente é um indivíduo independente e autônomo, consciente dessa autonomia; supõe-se que ele seja mais do que isso: ele **torna-se um ‘ser social’, não somente por causa de sua ‘natureza social’** mas também porque existe uma **norma social e jurídica que lhe impõe um comportamento de colaboração** no campo da solidariedade social. (FARIAS, 1998, p. 228).

Deste modo, a solidariedade passa a ser compreendida não apenas como fato social objetivo ou dever de consciência <sup>109</sup>, mas na condição de um **dever jurídico** e de uma **finalidade** que fundamenta as condutas jurídicas. A solidariedade eleva-se, portanto, a uma categoria de importância fulcral no direito.

É sobre a noção de “dever social” ou de “dívida social” que o autor pretende basear “a rede de agenciamentos sociais e de solidariedade concreta que percorrem a sociedade” (FARIAS, 1998, p. 231-232). Pois, para DUGUIT, “todo indivíduo possui na sociedade uma tarefa a executar. E isso é precisamente o fundamento da regra de direito que se impõe a todos, grandes e pequenos, governantes e governados” (citado por FARIAS, p. 232).

Dai a construção teórica da **função social do direito**, que encontra na doutrina de DUGUIT uma das mais importantes formulações. Os direitos garantidos no ordenamento, mesmo aqueles de cunho individual, deveriam ser exercidos em atendimento a uma função social; deveriam, em uma palavra, realizar a solidariedade. Recorrendo novamente à análise feita por José Fernando C. FARIAS a respeito da obra de DUGUIT:

Os direitos individuais só podem existir através da sociedade organizada.  
**O homem não é mais unicamente um ser de direito; ele é chamado a**

---

<sup>109</sup> Ainda que, é bom reforçar, esse sentido preliminar (comum) de solidariedade esteja presente no pensamento do jurista francês. Quanto ao aspecto subjetivo da solidariedade comum (consciência), do qual não tratamos neste tópico, também ele tem importância no pensamento de DUGUIT. Isto fica claro, por exemplo, no seguinte trecho de seu *Traité de Droit Constitutionnel*: “uma regra de conduta existe enquanto fundada sobre a conduta social, e se traduz na consciência dos homens ao mesmo tempo que essa solidariedade é idêntica” (1921, Tomo I, p. 100).

**preencher uma ‘função social’.** A existência do homem só tem sentido no quadro da sociedade, e sua ação deve ser dirigida para o **‘dever social’ de preencher seu papel no sistema da ‘solidariedade social’**, pois seu próprio desenvolvimento enquanto homem depende do funcionamento do sistema social de ‘solidariedade’ como um todo. (FARIAS, 1998, p. 232-233)

A análise do direito sob a perspectiva funcional ou finalística, da maneira como a encontramos na doutrina de DUGUIT, implica uma mudança na fonte de legitimação do direito. O direito passa a ser legitimado não em função de sua origem, mas em razão de seu conteúdo, de sua destinação, de sua finalidade, com vistas à observância de um interesse social (a par do individual, e não excludente deste). Em outro dizer, a noção de fim implica uma obrigação positiva da sociedade, do direito e do Estado: a promoção da solidariedade social (FARIAS, 1998, P. 230).

Os estudos do jurista de Bordeaux se concentraram, é bem verdade, na análise do *fim* e *função* do direito em institutos clássicos do Direito Civil, em especial do direito da propriedade, âmbito primeiro em que seu legado apareceu, tendo inclusive sido sagrado em diplomas constitucionais<sup>110</sup>. *Funcionalizada*, a propriedade obriga o titular a fazer bom uso de suas riquezas. Trata-se de lógica bem diferente daquela advogada pelos fisiocratas e liberais, no qual o sacro direito à la RIVIÈRE<sup>111</sup> tudo possibilitava ao seu proprietário, inclusive nada fazer.

De outro lado, é certo que as contribuições de DUGUIT aproveitam institutos dos diversos ramos do direito, inclusive do direito público. Ainda retomaremos ao ponto quando for a ocasião de tratar das finalidades sociais do tributo.

Mas DUGUIT não foi o representante isolado do chamado solidarismo

---

<sup>110</sup> Citem-se, por exemplo: art. 5º, inc. XXIII Constituição Brasileira de 1988 (“a propriedade atenderá a sua função social”); art. 14 da Constituição Alemã de 1949 (A propriedade obriga. O seu uso deve ao mesmo tempo servir ao bem-estar geral); Art. 42 da Constituição Italiana de 1948 (“A propriedade privada é reconhecida e garantida pela lei, que determina as formas de aquisição, de sua posse e os limites que asseguram sua função social e torna-la acessível a todos”).

<sup>111</sup> Fisiocrata francês que, como mencionamos no capítulo 1, concebia o direito de propriedade como “o primeiro princípio de todos os direitos e todos os deveres recíprocos que os homens devem” (citado por NUNES, 2011, p. 2). Lembremos que, naquele sistema de ideias, o direito de propriedade apresenta-se intimamente vinculado à garantia da liberdade, na medida em que o respeito ao direito de propriedade pressupõe que o homem seja livre para utilizar seu capital da forma que melhor lhe aprouver.

jurídico. Como já antecipamos, também costumam ser lembrados os nomes de Maurice HAURIOU e Georges GURVITCH, que igualmente se dedicaram ao tema da solidariedade no campo do direito ainda na primeira metade do séc. XX.

Uma rápida palavra sobre eles.

Maurice HAURIOU concebeu a noção de solidariedade no direito a partir de uma categoria central, a que denomina **instituição**. Esta concebida não como um dado estático, nem mesmo como ideia alusiva ao aparato estatal, mas como um **processo** tendente à consecução de um **projeto coletivo** (obra social). Para o jurista de Toulouse, era preciso descartar a teoria tradicional individualista, que idealizava na personalidade uma "ficção jurídica" e isolava o indivíduo em torno dele mesmo (FARIAS, 1998, p. 268).

Precursor importante da teoria da personalidade jurídica, HAURIOU propõe a noção de *pessoa coletiva* ou *pessoa moral* como mecanismo para garantir conjuntos de direitos e deveres às individualidades coletivas, tais quais os sindicatos, as associações, as fundações, o Estado e os estabelecimentos públicos e privados. Para o estudioso francês, a personalidade moral seria "um formidável elemento de conciliação entre o social e o individual nas relações sociais criadas pela atividade coletiva" (HAURIOU, citado por FARIAS, 1998, p. 268).

Georges GURVITCH, jurista e sociólogo russo, conquanto bastante inclinado ao campo da sociologia, também deixou seu quinhão teórico na dimensão jurídica da solidariedade social. Trilhando a senda aberta por DUGUIT e HAURIOU, buscou sistematizar a ideia do *direito social*, como parte constitutiva do solidarismo jurídico. Para tanto, o autor contrapõe o direito social ao direito individual, manifestando um deslocamento do "eu" para o "nós", de modo a propor um direito fundado na ideia de cooperação, comunhão, solidariedade (GURVITCH, 2001, p. XIX). Em seu entender, o direito social não pode ser reduzido unicamente a uma "política social do Estado", em que o Estado, através de uma legislação social, intervém no domínio econômico para proteger os socialmente vulneráveis. As práticas do direito social – mais complexas que o olhar simplista da intervenção sugere – implicam um "pluralismo jurídico na vida real do direito, que é

uma consequência do pluralismo de fato na realidade social" (GURVITCH, citado por FARIAS, 1998, p. 272).

Como se vê, os teóricos do solidarismo jurídico andam em harmonia com as premissas firmadas pelo discurso solidarista em geral, notadamente: (a) a concepção de solidariedade não como mera virtude ou consciência moral, mas como exigência de cunho político e jurídico; (b) compatibilidade entre solidariedade e esfera de liberdade dos cidadãos; (c) realização da solidariedade por meio do Estado e pelos cidadãos (indivíduos, grupos).

Efetivamente, apreciando o solidarismo a partir do confronto entre diversas concepções teóricas formuladas em torno da solidariedade nos idos do século XX, é possível identificar uma concepção geral de solidariedade que leva em conta, ao *lado do* ou *com o* Estado, o papel dos grupos sociais, da sociedade civil e dos indivíduos. Esta é a conclusão a que chegou José Fernando de Castro FARIAS, ao analisar as diferentes propostas do discurso solidarista:

Para o discurso solidarista, o espaço social é formado pelas relações existentes na teia da solidariedade social (...). O discurso solidarista procura criar um **espaço social intermediário a fim de romper com as oposições tradicionais entre o público e o privado**, o Estado e a sociedade civil, o Estado e o mercado, o político e o econômico, concebendo uma nova forma de Estado que não pode mais ser classificada no quadro do Estado Liberal (...). Coloca-se em evidência que a solidariedade social não é unicamente devida à existência de um Estado intervencionista. **No discurso solidarista, a solidariedade social não se realiza exclusivamente pela via do Estado; este não é a única forma de vida coletiva. O discurso solidarista supõe a existência de uma pluralidade de solidariedades realizadas em todo o espaço da sociedade civil**, onde os grupos sociais são sujeitos de direitos no sentido de que são produtores de direitos autônomos em relação ao Estado. (FARIAS, 1998, p. 185-186; sem grifos no original)

Ao encontro do que já foi dito em linhas anteriores, a ideia de solidariedade se afina com a compreensão do indivíduo como um *sujeito* socialmente situado<sup>112</sup>. Mais uma vez, são esclarecedoras as palavras de José

---

<sup>112</sup> É a expressão utilizada por G. BURDEAU ("homme situé") para aludir ao novo modelo de indivíduo consagrado nas Constituições contemporâneas (citado por SACCHETTO, 2005, p. 18). De acordo com SACCHETTO, a expressão de BURDEAU traduz, em esplêndida síntese, a apreensão, pela Carta Constitucional, do indivíduo como ponto de referência irreduzível com os seus direitos fundamentais, "mas não como era entendido na lógica liberal, no sentido atomístico



Fernando de Castro FARIAS:

Nessa perspectiva, o direito de solidariedade é uma prática alimentada pela sua própria complexidade social, que exige uma sociedade aberta, flexível, pluralista. Uma **sociedade baseada cada vez mais na autonomização da sociedade civil, dos grupos sociais e dos indivíduos, pois estes não são jamais vistos de maneira isolada, mas no quadro da trama de solidariedades existentes na sociedade.** (FARIAS, 1998, p.186; sem grifos no original)

Cabe aqui uma inquietante indagação, se considerarmos as considerações já tecidas (1.2.2) sobre o quadro geral da solidariedade no modelo de Estado Social. Se o discurso solidarista propunha, justamente, uma fórmula de cooperação entre o Estado e a sociedade, então por que o modelo de Estado Social, diretamente associado às ideias solidaristas, abraça um tipo de solidariedade que se pretende realizar exclusivamente pela via estatal?

De fato, é evidente o descompasso entre as ideias propostas pelo discurso de solidariedade e o modelo de relacionamento entre Estado e sociedade que se institucionalizou nas cartas constitucionais do Bem-Estar. De nossa parte, presos aos limites deste trabalho, não nos cabe mergulhar na investigação desse fato, para além do que já explorado no capítulo introdutório. Mas não soa leviano afirmar que, em se tratando de um modelo de estatalidade erigido em radical oposição ao paradigma do Estado Liberal, a pretensão de *força contrária* parece ter conduzido a uma confiança exagerada nas possibilidades do Estado.

Esse movimento se compara à imagem do pêndulo que, puxado com toda a força para um lado, quando solto, desloca-se a toda força ao sentido oposto. José Carlos BARBOSA MOREIRA<sup>113</sup> o descreve com perfeição: “se puxarmos um pêndulo com demasiada energia em certo sentido e assim o mantemos por largo tempo, quando seja liberado ele fatalmente se moverá com

---

desvinculado da sociedade ou melhor da comunidade na qual vive, e nem mesmo em contraposição ao Estado como na lógica autoritária que o via como súdito, mas dentro da sociedade na qual vive (...)” (2005, p. 18)

<sup>113</sup> Eminent processualista do Rio de Janeiro, José Carlos BARBOSA MOREIRA utiliza a figura do pêndulo para se referir à vedação da prova ilícita na Constituição de 1988, uma proibição radical que emergiu como resposta aos abusos da ditadura. (BARBOSA MOREIRA, 1996). Embora o tema de que aqui tratemos seja de todo diverso, a imagem do pêndulo parece se ajustar como luva à transição do Estado Liberal ao de Bem-Estar, sobretudo no que concerne ao sentido geral de solidariedade neles consagrado.

força equivalente no sentido oposto” (1996, p. 27). E conclui que “a melhor forma de coibir um excesso e de evitar que se repita consiste em não santificar o excesso oposto” (BARBOSA MOREIRA, 1996, p. 27).

Desse modo, muito embora a teoria solidarista já houvesse reunido, nos albores do Estado Social, elementos suficientes para uma compreensão ampla e multifacetada da solidariedade, a efetiva implementação do modelo de bem-estar, reduzindo a apreensão do termo à sua dimensão estatal, relegou à segunda ordem o estudo da solidariedade.

Tanto é que, em meados do século XX, passado o fervilhar do solidarismo, que encontrou expoentes teóricos nos nomes de BOURGEOIS, DUGUIT, HAURIOU, entre os outros acima citados, conheceu-se um silêncio generalizado na doutrina sociológica e jurídica em torno da solidariedade. Afinal, segundo a cartilha que se rezava à época, no seio da política de bem-estar, todos os problemas da sociedade se resolviam no plano estatal, dispensando maiores digressões sobre o tema da solidariedade – tema que, por excelência, impõe considerar a cooperação entre membros de uma sociedade.

Por isso é que, parece-nos, o discurso solidarista apenas encontrou verdadeiro horizonte de realização no contexto do Estado Democrático e Social de Direito, que em boa medida compõe as aspirações próprias do modelo liberal e do modelo de bem-estar, buscando a convivência entre liberdades individuais e direitos sociais, coletivos e humanos, e consagrando, por diversos meios, uma solidariedade multidimensional.

E por isso mesmo, nas últimas décadas, tem-se falado numa *redescoberta* ou *resgate* da solidariedade: o tema volta à ribalta junto com a concepção e consagração de um modelo de Estado que prestigia a via horizontal, vertical, enfim, *multidimensional* da solidariedade.

Como não poderia deixar de ser, esse aspecto tem sido especialmente enfatizado nos aportes mais recentes sobre a solidariedade em sentido jurídico, conforme veremos na sequência.

### 2.3. A REDESCOBERTA DA SOLIDARIEDADE: APROXIMAÇÕES CONTEMPORÂNEAS DA SOLIDARIEDADE PELA DOUTRINA JURÍDICA

A emergência do discurso solidarista, tal qual vimos acima, correspondeu ao que José Fernando FARIAS nominou de “a descoberta da solidariedade” (1998, p. 187 e ss.).

Até então, e em linhas gerais, a solidariedade não era compreendida senão em seu sentido comum, decorrente do só fato de viver em sociedade, ou da só virtude de amor ao próximo.

O pensamento solidarista, ao promover a edificação científica da solidariedade, de uma forma coerente e estruturada, logrou descobrir ou *construir* algo bastante novo: a ideia de uma solidariedade forte, a todos vinculante, tradutora de uma cooperação necessária na vida em sociedade. Rapidamente, porém, vetada ao esquecimento nas décadas subsequentes à institucionalização do Estado Social, a solidariedade conheceu um período de pouco prestígio.

Não obstante o Estado de Bem-Estar representasse o “reconhecimento institucional da solidariedade” (LUCAS, 1994, p. 27), a redução do termo à sua dimensão vertical inibia, como dito, o interesse de exploração científica do tema.

Tanto por isso, há quem hoje se questione, pessimistamente, se teria “a parábola da solidariedade em sentido jurídico chegado ao fim”.<sup>114</sup>

Cremos, em boa companhia, que a parábola se encontra mais acesa que nunca. Não sem razão, nas últimas décadas, autores como Felice GIUFFRÈ, Serio GALEOTTI e José Casalta NABAIS têm visualizado um movimento de “redescoberta da solidariedade”.

Efetivamente, na literatura jurídico-constitucional contemporânea, sobretudo na doutrina estrangeira, os estudiosos têm se voltado com cada vez maior interesse para a análise juscientífica da solidariedade, apreendendo-a como princípio, direito ou dever consagrado no ordenamento positivo e exigente de aprofundamento doutrinário.

Nos tempos que correm, o denominador comum dos estudos

---

<sup>114</sup> A interrogação é de Guido ALPA, citado por GALEOTTI (1996, p. 3).

desenvolvidos em torno do tema reside, precisamente, naquilo a que designamos de caráter *multidimensional* da solidariedade, uma exigência que – parece-nos – apresenta-se como inafastável no atual modelo de Estado Democrático e Social de Direito. Trata-se de aspecto que, hoje, está cada vez mais vivo no quadro teórico da solidariedade.

Exemplo dessa tendência pode ser encontrada em artigo publicado na década de 90 por Serio GALEOTTI, professor de Direito Constitucional da Universidade de Roma, que se dedicou com profundidade a estudar “*il valore della solidarietà*”<sup>115</sup>. Segundo exercício de previsão aventurado pelo autor, o que teríamos nos anos subsequentes – anos que, agora, estamos a vivenciar - é o desenvolvimento crescente da solidariedade entre os cidadãos, grupos sociais e entidades em geral, ao lado e sem prejuízo da solidariedade oriunda do Estado:

Se pudéssemos arriscar uma olhada ao futuro, diremos que, nos próximos anos, ao lado do imprescindível papel da solidariedade paterna ou estatal, crescerá mais e mais o papel da solidariedade que chamei de fraterna: seja daquela solidariedade-dever dos cidadãos (a que o Estado sempre e necessariamente recorrerá), seja daquela que se exprime como o <terceiro setor>, o setor da economia *non profit*, o campo dos serviços à pessoa, onde se manifesta a solidariedade mais autêntica e genuína, a que vem não por cálculo utilitarístico ou por imposição de uma autoridade, mas por livre e espontânea expressão da profunda socialidade da pessoa. (GALEOTTI, 1996, p. 23; tradução nossa)

No início do século XXI, em conferência proferida no ano de 2003, na **V Giornate Europee di Diritto Costituzionale Tributario**, Felice GIUFFRÈ descreve um cenário que confirma as previsões de GALEOTTI. O catedrático da Universidade de Catania refere à proposta de passagem, presente no debate político italiano, da fórmula do *Welfare State* assistencialista a um modelo dito *Welfare Community* ou *Welfare Mix*, no qual as comunidades locais e entidades sociais estariam engajadas na prática da solidariedade social. Convicto da insustentabilidade do modelo de bem-estar, mas não menos seguro da necessária atenção às demandas sociais, GIUFFRÈ aposta na lógica da subsidiariedade e enfatiza a desejável participação do setor público, dos setores privados lucrativos

---

<sup>115</sup> Neste sentido: GALEOTTI, Serio. *Il valore della solidarietà*, In: *Diritto E Società*, Padova, v. 1, 1996, p. 1-3

e não lucrativos de utilidade pública na realização de interesses sociais. Reproduzimos:

A assunção da subsidiariedade como dispositivo dinâmico de repartição de tarefas e de funções de interesse público consente, então, à reorganização dos serviços sociais sobre a base de uma nova combinação dos relativos 'fatores de produção'. Não mais tanto os institutos e mecanismos públicos de fornecimento das prestações sociais, mas sistemas integrados que, na lógica do Welfare Mix, preveem a participação do setor público, dos setores privados lucrativos e não lucrativos de utilidade social (GIUFFRÉ, 2003, p. 9; tradução nossa)

Para ele, a “redescoberta da solidariedade, como princípio jurídico, coincide com a mais acurada reconstrução de seu precípua significado, para integrá-lo aos princípios da liberdade e igualdade, no seio de inspiração personalista” (GIUFFRÉ, 2003, p. 1). Segundo se extrai de sua conferência, o ressurgimento da solidariedade se afina com o percurso de *personalização* do ordenamento e do reposicionamento da pessoa humana como categoria jurídica central dos textos constitucionais.

Essa mudança de perspectiva do sistema jurídico, a que temos assistido nas Constituições típicas do modelo de Estado Democrático e Social de Direito, encara o homem não como indivíduo isolado, mas como pessoa humana socialmente situada. Em tal passada, GIUFFRÉ sustenta que, reconhecida a “necessária socialidade de toda a pessoa humana”, os homens são destinados a “completar e a aperfeiçoar um ao outro mediante uma recíproca solidariedade” (2003, p. 3; tradução nossa). O autor visualiza, por isso, ao lado da consagração expressa do princípio da solidariedade na Carta Italiana, uma consagração implícita da *subsidiariedade*, princípio que decorreria do próprio sistema constitucional.

Localizamos semelhante noção em Javier de LUCAS, em magistral artigo publicado em 1994 sob o título ***La polémica sobre los deberes de solidaridad***, fruto de investigação destinada ao Ministério da Justiça espanhol, acerca da justificação doutrinária do serviço civil. Estudando a crescente importância do voluntariado e do terceiro setor no Estado contemporâneo, LUCAS é firme em sustentar, de um lado, que a “cidadania não pode ser concebida em

termos passivos”, que delegue a responsabilidade social exclusivamente aos poderes públicos e, de outro, que “as necessidades de uma sociedade cada vez mais próxima em perspectiva global não podem ser satisfeitas só através dos canais institucionais clássicos”. (LUCAS, 1994, p. 62; tradução nossa).

Na mesma toada, embora em termos mais genéricos, o espanhol Gregorio PECES-BARBA, eminente constitucionalista espanhol e um dos membros da Constituinte Espanhola de 1978<sup>116</sup>, compreende a solidariedade como princípio lastreado na ideia de cooperação e na criação de *relações jurídicas de integração*, tendo o mérito de propiciar “canais de comunicação na sociedade que permitem um diálogo ilustrado entre pessoas que se respeitam e se reconhecem” (1999, p. 279; tradução nossa).

Em linha com esse pensamento, também o lusitano José Casalta NABAIS, em artigo dedicado ao estudo do tema da **solidariedade social, cidadania e direito fiscal**, não poupa tintas para advertir sobre a necessária construção coletiva, cidadã, da solidariedade. Emblemáticas a esse respeito são essas suas palavras:

(...) a dimensão solidária da cidadania implica o empenhamento simultaneamente estadual e social de permanente inclusão de todos os membros na respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum, um mesmo chão comum que assim os torne cidadãos de corpo inteiro dessa comunidade. (...) Por um lado, a cidadania não é abandonada à sociedade civil, nem é remetida exclusivamente para a estadualidade social. O que implica, quanto ao primeiro aspecto, que a solidariedade não pode ser vista como um sucedâneo, mas uma compensação para o desmantelamento do Estado Social que, segundo um certo discurso e sobretudo uma certa *praxis* atual, seria exigida pelo mercado, o que há que rejeitar *in limine*. (...) é justamente em relação às situações de exclusão social que a pretensão de intervenção exclusiva da solidariedade estadual se revela mais claudicante. Daí que, sobretudo neste setor, se imponha a convocação da sociedade civil, a promoção de formas de intervenção ou de atuação que apenas se encontram ao alcance desta, como é, designadamente, o caso do voluntariado social e comunitário. (NABAIS, 2005, P. 125-127).

Entre nós, Maria Celina Bodin de MORAES sem divergir desse raciocínio, afirma que “os direitos só existem para ser exercidos em contextos

---

<sup>116</sup> A Constituição Espanhola de 1978, aliás, consagra o princípio da solidariedade. A palavra aparece por diversas vezes no diploma constitucional (art. 2º, art. 45, art. 156 e art. 158).

sociais, contextos nos quais ocorrem as relações entre as pessoas, seres humanos ‘fundamentalmente organizados’ para viverem em meio a outros”. (2006, p. 166). Para a professora de Direito Civil da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, o princípio da solidariedade equivale “ao instrumental adequado e necessário para atribuir a cada um o direito ao ‘respeito’ inerente à qualidade de homem, assim como a pretensão de ser colocado em condições idôneas para exercer suas próprias aptidões pessoais, assumindo as posições a esta correspondentes”. (MORAES, 2006, p. 166).

Em síntese, a compreensão contemporânea da solidariedade em sentido jurídico converge a encarar o termo de uma forma ampla e multifacetada, como um estado de coisas a ser buscado por todos, Estado, indivíduos e grupos, de forma cogente. Pois a solidariedade, hoje, bem mais que uma fórmula fraca de virtude ou fato social, constitui norma jurídica fundamental do ordenamento, erigida como valor, princípio ou objetivo estruturante do Estado Democrático e Social de Direito.

Contudo, ainda é necessário um passo avante na reflexão, pois o conteúdo jurídico da solidariedade em dado ordenamento não pode ser estudado sem o recurso aos textos e contextos constitucionais que a consagram, em especial às normas jurídicas (princípios e regras) que compõem o seu núcleo significativo.

## **2.4. A SOLIDARIEDADE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL**

### **2.4.1. A SOLIDARIEDADE ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS: UMA RELAÇÃO CIRCULAR**

Estivemos até agora exaltando a solidariedade como princípio fundamental do Estado Democrático e Social de Direito, com ênfase em seu caráter vinculante e em seu alcance amplo.

De outro lado, precisamente por ter alçado *status* jurídico-normativo é que o percurso de investigação da solidariedade requer a análise dos preceitos

constitucionais que a consagram, seja por meio de princípio explícito, seja por meio de regras que a prestigiam e especificam. De modo que a tarefa supõe, antes de tudo, a compreensão do papel que desempenham essas categorias normativas centrais (princípios e regras), e a relação que entre elas se estabelece.

A esta altura, convém fazer referência ao que a doutrina costuma designar de *neoconstitucionalismo*, em alusão ao estado do constitucionalismo contemporâneo (SASTRE ARISA, 2003) e que tem como uma de suas marcas, sob o ponto de vista *material*, a **incorporação explícita de valores e opções políticas nos textos constitucionais**, sobretudo, no que diz respeito à promoção da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais (BARCELLOS, 2007, p.3). E sob o ponto de vista *metodológico-formal*, postulado fundamental é o do reconhecimento da **força normativa da Constituição**, dos princípios e direitos fundamentais nela expressos.

Esta afirmação requer, porém, alguns cuidados, já que o reconhecimento da força normativa da Constituição, assim como dos princípios e direitos fundamentais nela impressos, não pode conduzir a um *principiologismo* cego ou a um “Estado Principiológico”, o que importaria, em análise última, em um não-constitucionalismo, em negativa da própria força normativa da Constituição<sup>117</sup>.

A invocação retórica dos princípios como nova panaceia para os problemas constitucionais brasileiros, segundo apropriadamente afirma Marcelo NEVES, “pode servir para o encobrimento estratégico de práticas orientadas à satisfação de interesses avessos à legalidade e à inconstitucionalidade e, portanto, à erosão continuada da força normativa da Constituição” (NEVES, 2010, p. 196).

Cientes desse perigo, aderimos àquela perspectiva da dogmática constitucional que, compreendendo a centralidade dos princípios, não deixa de conferir reforçada importância às regras constitucionais, que viabilizam a própria

---

<sup>117</sup> Neste sentido, sustenta Humberto ÁVILA que “a doutrina constitucional vive, hoje, a euforia do que se convencionou chamar de Estado Principiológico (...) mas notáveis exceções confirmam a regra de que a euforia do novo terminou por acarretar alguns exageros e problemas teóricos que têm inibido a própria efetividade do ordenamento jurídico” (2012, p. 28).



realização e concreção dos fins e valores prescritos na norma principiológica.

Para o objetivo deste estudo, adotamos a proposta de Marcelo NEVES, professor de Direito Constitucional da Universidade de Brasília (em sua obra **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**), que visualiza uma relação reflexiva, circular e interdependente entre princípios e regras, forte na premissa de que a “Constituição do Estado Democrático de Direito envolve uma articulação complexa e dinâmica” entre essas categorias normativas (2010, p. 161).

Por nos parecer uma proposta consistente, e muito adequada à complexidade da sociedade contemporânea e à temática de solidariedade – que inevitavelmente vem acompanhada das tentações do principiologismo – permitimo-nos, neste tópico, fazer constante remissão ao autor.

Segundo o constitucionalista (2010, p. 5), princípios e regras são dois polos fundamentais no processo de concretização jurídica. Não há entre eles hierarquia linear, mas uma relação de implicação recíproca: por um lado, as regras dependem do balizamento ou construção a partir dos princípios; por outro, estes só ganham significado prático se encontram correspondência em regras que lhe confirmem densidade e relevância.

Assim, NEVES sustenta que as regras servem para “domesticar os princípios” e permitem o “fechamento da cadeia argumentativa” da interpretação na aplicação das normas jurídicas. Em apertada síntese: os princípios, a exemplo de Hidra<sup>118</sup>, permitem uma abertura ao processo de concretização das normas, por meio da argumentação, enquanto que as regras, tal como Hércules, fecham esse processo, encerrando a incerteza caracterizada no início do procedimento de aplicação da norma, reduzindo a complexidade desestruturada do ambiente

---

<sup>118</sup> Em sua obra **Entre Hidra e Hércules: Princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**, o autor apresenta a narrativa mitológica da batalha entre Hércules e Hidra, a fim de dar sentido ao título do texto. Hércules, a serviço do Rei de Micenas enfrenta a Hidra de Lerna. A Hidra apresentava-se como uma serpente gigante, com muitas cabeças. Quando eram decepadas, as cabeças se regeneravam e, assim, Hércules não conseguia derrotá-la. Mas o herói mitológico resolveu pedir o auxílio a seu sobrinho Iolau, que passou a cauterizar as cabeças do monstro, quando Hércules o golpeava, o que impedia as regenerações. A partir disso, o autor do texto apresentará as formas de interpretação da lei sob a ótica do Juiz Hércules, do Juiz Hidra e do Juiz Iolau para, após uma análise crítica, concluir que este último modelo de intérprete é o mais adequado para a sociedade contemporânea.

(NEVES, 2010, *passim*).

A este respeito, vale reproduzir excerto de sua obra:

Os princípios constitucionais servem ao balizamento, construção, desenvolvimento e fortalecimento das regras, assim como, eventualmente, para restrição e ampliação do seu conteúdo. Em suma, pode-se dizer, com o devido cuidado, que eles atuam como razão ou fundamento de regras, inclusive de regras constitucionais, nas controvérsias jurídicas complexas. Mas as regras são condições de aplicação dos princípios na solução de casos constitucionais. (...) A relação reflexiva circular entre princípios e regras implica uma fortificação recíproca das respectivas estruturas (normas) e processos (argumentos). (NEVES, 2010, p. 139-140).

NEVES é enfático a afirmar que os princípios não servem para cobrir o espaço de discricionariedade do ordenamento. Ao contrário, a aplicação do direito requer a consideração do produto legislado e de uma seleção por parte do intérprete (aplicador em sentido amplo) da regra jurídica aplicável, permitindo a concretização da norma jurídica. Entre princípios e regras há uma relação paradoxal que transita entre a consistência jurídica, associada primariamente à argumentação formal com base em regras, e a adequação social do direito, vinculada primariamente à argumentação substantiva com base em princípios.

Observe-se, contudo, que a análise do autor é frequentemente direcionada a oferecer parâmetros de *decisão* em casos concretos, no contexto do processo de *aplicação* da lei e *concretização* da norma jurídica. Mas isso não retira o seu proveito para a interpretação *em tese* dos comandos constitucionais, em especial no plano da interpretação jusdoutinária do sentido e alcance dos preceitos da Carta Maior, perspectiva que mais nos interessa neste estudo.

Com este horizonte em mente, buscando um instrumental teórico que melhor atenda aos nossos objetivos, consideramos útil associar à definição de NEVES a contribuição de ÁVILA sobre a distinção entre princípios e regras, com as ressalvas de alguns pontos de divergência entre esses autores, a que logo faremos referência. ÁVILA, outro crítico do principiologismo, afirma que a interpretação que se centra exclusivamente num princípio desconsidera o ordenamento constitucional como um todo (2012, p. 115). O mesmo ocorre com interpretações que, a pretexto de preservar valores supostamente prevalentes,

terminam por afastar as regras constitucionais que concretizam estes mesmos valores.

Nessa esteira, a crítica de ÁVILA se volta contra dois equívocos frequentes: (a) o de considerar que um princípio vale mais que uma regra, quando na verdade, eles possuem diferentes funções e finalidades; (b) que a regra não incorpora valores quando, em verdade, ela os cristaliza. Sua proposta conceitual, então, define as regras como “normas imediatamente descritivas” de comportamentos, criando um dever *imediato* de adoção da conduta descrita, mas não deixam de vincular um dever *mediato*, de “manutenção de fidelidade à finalidade subjacente e aos princípios superiores” (2012, p. 85). Já os princípios são “normas imediatamente finalísticas”, que criam um dever *imediato* de promoção de um estado ideal de coisas, e um dever *mediato* de adoção de condutas (espécies de condutas) necessárias para o atendimento da finalidade prescrita no princípio.

Embora estejamos de acordo com a crítica que NEVES dirige à ÁVILA, no sentido de que nem todo o princípio tem viés finalístico<sup>119</sup>, a definição serve como luva ao princípio da solidariedade, finalístico por excelência, tanto que é anunciado pela própria Constituição Brasileira como *objetivo fundamental* da República (construção de uma sociedade solidária). Como tal, não prescreve imediatamente comportamentos, mas sim um estado de coisas a ser buscado. É apenas com a conjunção de outras normas constitucionais (normas-princípio e normas-regra) e o desdobramento das normas infralegais (sobretudo normas-regra) que o princípio da solidariedade pode se manifestar em *deveres de condutas* orientadas à realização desse fim.

Neste passo, e retomando a doutrina de NEVES, é necessário reconhecer que o caminho das regras é condição indispensável para a realização da solidariedade, pois, não obstante o sublime papel que tal norma desempenha no balizamento e compreensão das regras, o princípio apenas ganha significado

---

<sup>119</sup> NEVES rechaça a classificação de ÁVILA, neste ponto, por entender que (1) há princípios que contêm programas finalísticos, ou simplesmente não são finalísticos, como por exemplo, princípio da igualdade; (2) há regras que incorporam programas finalísticos, referindo-se primariamente a fins, no plano constitucional (NEVES, 2010).

prático na medida em que encontra correspondência em regras que lhe confirmam densidade (NEVES, 2010).

Essa consideração é especialmente relevante em matéria tributária que, como adiante veremos (Capítulo 3), encontra na Constituição um sistema de normas com caracteres de abertura e rigidez. Se, por um lado, a abertura do sistema constitucional tributário permite (e exige) o ingresso de valores que a Constituição consagra (como a solidariedade), por outro, essa abertura não pode implicar a mitigação das regras constitucionais que definem a rigidez desse subsistema, notadamente as regras definidoras de competência tributária e o núcleo duro de garantias fundamentais do contribuinte.

Por isso, a nossa compreensão de solidariedade no ambiente constitucional e, em especial, constitucional tributário, será feita não só a partir do dispositivo que consagra o princípio-objetivo de construção de uma sociedade solidária (art. 3º, I, CF88). Ingressaremos no diálogo que esse princípio estabelece com outras normas da Constituição, notadamente com os princípios e regras que convergem para a realização concreta da solidariedade.

Antes de adentrar na ambiente brasileiro, faremos um sobrevoo nas Constituições contemporâneas, para o fim de uma preliminar identificação dos contextos materiais em que a solidariedade se faz presente.

#### **2.4.2. CONSAGRAÇÃO DA SOLIDARIEDADE NAS CONSTITUIÇÕES CONTEMPORÂNEAS**

A progressiva consagração da solidariedade nos diplomas constitucionais por todo o mundo se insere no marco do que Fernando de Los RIOS chamou de **constitucionalismo social**, que representa o acolhimento, pela Lei Maior, da *“aspiración que debe convertirse en móvil íntimo de la vida civil, de hacer viable a todo hombre, mediante la dación de medios, la realización de su vocación, posibilitando así a todo individuo, a todo grupo y a la sociedad en su unidad, la plenitud espiritual de que sea capaz en cada sazón...”*. (citado por

PECES-BARBA, p. 275; grifo no original).

Constituição de índole social não deve ser identificada, pois, com os diplomas próprios do Estado de bem-estar (embora estes possam ser inseridos na categoria), correspondendo, mais genericamente, ao modelo de Constituição que confere ênfase à sociedade, aos direitos sociais e à solidariedade, numa perspectiva não necessariamente estatal. Abarca, assim, um leque de Constituições um tanto heterogêneas, desde os emblemáticos modelos do primeiro pós-Guerra, marcados por forte caráter ideológico e interventor – tais como a Constituição Mexicana de 1917, a Soviética de 1918 e a República de Weimar de 1919 - até Cartas temperadas como as Constitucionais sociais da França (1946) da Itália (1947) e de Portugal (1976)<sup>120</sup>. Tomada nessa acepção, a Constituição Social é abrangente de Constituições contemporâneas próprias do modelo de **Estado Democrático e Social de Direito** (que, como vimos, caracteriza-se pela composição entre direitos individuais clássicos e direitos sociais e coletivos), Constituições, aliás, que se inserem no marco do que referimos por **neoconstitucionalismo** contemporâneo (que, lembremos, caracteriza-se pela consagração dos direitos fundamentais, inclusive sociais, em patamar normativo-constitucional). É nesse preciso quadro que se insere a Constituição Brasileira de 1988.

Não sendo o nosso objetivo investigar o trajeto histórico da solidariedade no horizonte do constitucionalismo social, parece de bom proveito desenhar um breve retrato da consagração constitucional da solidariedade nos diplomas constitucionais hoje vigentes.

Para tanto, não nos debruçamos apenas sobre Constituições de tipo Social (embora a maior parte o seja). Uma vez que não está a nosso alcance

---

<sup>120</sup> De acordo com PISARELLO, Professor de Direito Constitucional da Universidade de Barcelona, Constituições Sociais do período entre guerras, como a Mexicana de 1917 e Soviética de 1918 vieram com o acentuado propósito não só de proteção dos direitos sociais e laborais, como também de democratização do mercado e revisão do sistema capitalista. Já as Cartas constitucionais do segundo pós-guerra (como a Italiana, Francesa e Portuguesa), não obstante conservassem a preocupação com os direitos sociais, o reconhecimento destes supunha o capitalismo com horizonte insuperável, conquanto limitado: “*Se trataba, ciertamente, de un capitalismo regulado, que admitía la introducción de ciertos límites en el mundo de la empresa y en la configuración de la propiedad privada.*” (PISARELLO, 2012, p. 58)

investigar o perfil dos sistemas constitucionais estrangeiros, sua opção política e o nível de consagração dos direitos fundamentais, a ideia é, neste ponto, apresentar um retrato amplo, ainda que superficial.

Assim, limitamo-nos a selecionar um bom número de diplomas constitucionais<sup>121</sup> – a maior parte de países dos continentes americano e europeu – identificando, acaso existentes, as referências diretas à palavra “solidariedade” e seus correlatos (solidário, fraternidade, fraterno)<sup>122</sup>. A partir dessas referências, observamos em que contexto material o termo foi empregado, e reunimos alguns exemplares de cada grupo de sentido para reprodução.

A amostra consistiu em Constituições de 42 países<sup>123</sup>, sendo cinco países da África<sup>124</sup>, três da Ásia<sup>125</sup>, dezoito da América (dos quais dezesseis da América Latina)<sup>126</sup>, quinze da Europa<sup>127</sup> e um da Oceania (Austrália). A maior parte dos diplomas constitucionais são da segunda metade do século XX, mas catalogamos algumas dos séculos XVIII e XIX<sup>128</sup>, e outras deste século, recentemente promulgadas.<sup>129</sup>

Do conjunto examinado, treze Constituições (30% do total) não fazem qualquer menção aos termos solidariedade, fraternidade e afins. São elas as

---

<sup>121</sup> Consultamos os textos constitucionais em língua espanhola, inglesa e portuguesa (traduzidos ou em versão original) nas seguintes bases de pesquisa: (a) *Constitution Finder* by University of Richmond (<http://confinder.richmond.edu/index.html>); (b) *Political Database of Americas*, by University of Georgetown.

<sup>122</sup> Não mapearemos princípios e regras que densifiquem ou concretizem a solidariedade, tarefa que seria enfadonha e infatível.

<sup>123</sup> África do Sul, Angola, Cabo Verde, Marrocos, Nigéria, Índia, Japão, Rússia, Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, Guatemala, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Uruguai, Venezuela, Porto Rico, República Dominicana, Alemanha, Bélgica, Espanha, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Polônia, Portugal, República Checa, Suécia, Suíça e Austrália.

<sup>124</sup> África do Sul, Angola, Cabo Verde, Marrocos e Nigéria.

<sup>125</sup> Índia, Japão e Rússia.

<sup>126</sup> Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, Guatemala, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Uruguai, Venezuela, Porto Rico, República Dominicana.

<sup>127</sup> Alemanha, Bélgica, Espanha, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Polônia, Portugal, República Checa, Suécia, Suíça.

<sup>128</sup> Estados Unidos (1787), Noruega (1814), Luxemburgo (1868) e Canadá (1867).

<sup>129</sup> Hungria (2011), Angola (2010), Bolívia (2009) e Equador (2008).

Constituições da África do Sul (1996), Canadá (1867), Estados Unidos (1787), Japão (1946), Rússia (1993), Porto Rico (1952), Alemanha (1949), Irlanda (1937), Luxemburgo (1868), Noruega (1814), República Checa (1992), Suécia (1974) e Austrália (1900). Interessante notar que, dos 16 países da América Latina, apenas Porto Rico não faz menção à palavra (6% do subgrupo).

O texto constitucional que apresentou maior número de referências foi o do Equador (2008), perfazendo 42 alusões ao termo. Considerando todo o conjunto examinado, inclusive os diplomas com referência zero, observamos uma média de 4,5 citações ao termo *solidariedade* e afins, por Constituição.

Demonstrada a recorrência do vocábulo nas Constituições da contemporaneidade, deixemos a análise matemática (que pouco se afeiçoa ao tema da dissertação) para avançar ao exame de conteúdo das referências encontradas.

Notamos que, por diversas vezes, a *solidariedade* é proclamada como **fundamento, objetivo ou tarefa do Estado**, à maneira do que verificamos no art. 3º, inciso I da Constituição Brasileira de 1988. É o que se observa, por exemplo, na Constituição Angolana de 2010, cujo art. 21, alínea ‘d’ estatui:

**Artigo 21.º (Tarefas fundamentais do Estado)**

Constituem tarefas fundamentais do Estado angolano: (...)

d) Promover o bem-estar, a solidariedade social e a elevação da qualidade de vida do povo angolano, designadamente dos grupos populacionais mais desfavorecidos;

Em semelhante sentido, citamos a Constituição da Bolívia (2009), segundo a qual o Estado se sustenta, entre outros, no valor da *solidariedade*<sup>130</sup>; da Colômbia (1991), que se proclama como um “Estado social de direito (...) fundado no respeito à dignidade da pessoa humana, no trabalho e na *solidariedade* das pessoas que a integram e na prevalência do interesse geral”

---

<sup>130</sup> *Artículo 8 (...) II. El Estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, **solidaridad**, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien.*

(art. 1º)<sup>131</sup>; do Equador (2008), que impõe como dever primordial do Estado a promoção do desenvolvimento equitativo e solidário de todo o território<sup>132</sup>; da Venezuela (1999), que reconhece a solidariedade como um dos valores superiores do ordenamento jurídico e da atuação do Estado<sup>133</sup>; de Cabo Verde (1992), que, à semelhança da Constituição Brasileira, enuncia como objetivo da República a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”.<sup>134</sup>

Outras vezes, a solidariedade é referida como um **dever geral**, atribuído pela Constituição a **todos os cidadãos**. Merece ser citada, neste sentido, a Constituição Italiana (1947), que estampou nas primeiras linhas do texto constitucional os “*doveri inderogabili di solidarietà política, economica e sociale*” (art. 2º) e a Constituição do Equador (2008), cujo art. 83 prescreve serem “*deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 9. Practicar la justicia y la solidaridad en el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de bienes y servicios.*”

---

<sup>131</sup> Reproduz-se o excerto, na íntegra: “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la **solidaridad** de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”. Não podemos deixar de observar que o dispositivo constitucional, tendenciosamente anunciando a prevalência do interesse geral, deixou de fora o valor “liberdade” de seu rol axiológico fundamental.

<sup>132</sup> É o que prevê o item 6 do artigo 3º “*Son deberes primordiales del Estado: (...) 6. Promover el desarrollo equitativo y **solidario** de todo el territorio, mediante el fortalecimiento del proceso de autonomías y descentralización.*”

<sup>133</sup> Por duas ocasiões o termo é empregado neste sentido. Eis a redação dos artigos 2º e 4º do diploma constitucional venezuelano: “*Artículo 2. Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la **solidaridad**, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político. (...) Artículo 4. La República Bolivariana de Venezuela es un Estado federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, **solidaridad**, concurrencia y corresponsabilidad.*”

<sup>134</sup> “Artigo 1º. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS (...) 3.A República de Cabo Verde assenta na vontade popular e tem como objectivo fundamental a realização da democracia económica, política, social e cultural e a construção de uma sociedade livre, justa e **solidária**.” Também o artigo 7º da Constituição de Cabo Verde contempla a solidariedade como **tarefa fundamental do Estado**: “Artigo 7º (Tarefas do Estado) São tarefas fundamentais do Estado: (...) f) Incentivar a **solidariedade** social, a organização autónoma da sociedade civil, o mérito, a iniciativa e a criatividade individual;”



Também referimos, em rodapé, às Constituições da Polónia (1997)<sup>135</sup>, Grécia (2001)<sup>136</sup>, Cabo Verde (1992)<sup>137</sup>, Venezuela (1999)<sup>138</sup> e Colômbia (1991)<sup>139</sup>.

Também é frequente a referência da solidariedade no **plano das relações internacionais**, a exemplo do que se verifica nas Constituições da França (1958)<sup>140</sup>, Suíça (1999)<sup>141</sup>, Angola (2010)<sup>142</sup>, Paraguai (1992)<sup>143</sup> e Equador (2008)<sup>144</sup>.

---

<sup>135</sup> No caso da Constituição polaca, porém, a referência consta do preâmbulo: “(...) *We call upon all those who will apply this Constitution for the good of the Third Republic to do so paying respect to the inherent dignity of the person, his or her right to freedom, the obligation of **solidarity** with others, and respect for these principles as the unshakeable foundation of the Republic of Poland.*”

<sup>136</sup> “Article 24 (...) 4. *The State has the right to claim of all citizens to fulfil the duty of social and national **solidarity**.*”

<sup>137</sup> “Artigo 84º (Deveres para com a Nação e a comunidade) Todo o cidadão tem o dever de (...) g) Contribuir activamente para a preservação e a promoção do civismo, da cultura, da moral, da tolerância, da **solidariedade**, do culto da legalidade e do espírito democrático de diálogo e concertação;”

<sup>138</sup> Nessa acepção, a solidariedade comparece na Constituição Venezuelana em duas ocasiões: “Artículo 132. *Toda persona tiene el deber de cumplir sus responsabilidades sociales y participar **solidariamente** en la vida política, civil y comunitaria del país, promoviendo y defendiendo los derechos humanos como fundamento de la convivencia democrática y de la paz social.* (...) Artículo 135. *Las obligaciones que correspondan al Estado, conforme a esta Constitución y a la ley, en cumplimiento de los fines del bienestar social general, no excluyen las que, en virtud de la **solidaridad** y responsabilidad social y asistencia humanitaria, correspondan a los particulares según su capacidad..*”

<sup>139</sup> Eis o teor do Art. 95 da Constituição colombiana: “(...) Son deberes de la persona y del ciudadano: 1. Respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios; 2. Obrar conforme al principio de **solidaridad** social, respondiendo con acciones humanitarias ante situaciones que pongan en peligro la vida o la salud de las personas;

<sup>140</sup> No art. 87 da Constituição Francesa: “*La République participe au développement de la **solidarité** et de la coopération entre les États et les peuples ayant le français en partage.*”

<sup>141</sup> No preâmbulo: “*The Swiss People and the Cantons, mindful of their responsibility towards creation, resolved to renew their alliance so as to strengthen liberty, democracy, independence and peace in a spirit of **solidarity** and openness towards the world.*”

<sup>142</sup> De acordo com o art. 86 da Constituição Angolana: “O Estado estimula a associação dos angolanos que se encontram no estrangeiro e promove a sua ligação ao País, bem como os laços económicos, sociais, culturais e de patriotismo e **solidariedade** com as comunidades angolanas aí radicadas ou que revelem alguma relação de origem, consanguinidade, cultura e história com Angola.”

<sup>143</sup> No art. 143 da Carta do Paraguai: “*La República del Paraguay, en sus relaciones internacionales, acepta el derecho internacional y se ajusta a los siguientes principios: (...) 4. la **solidaridad** y la cooperación internacional;*”

<sup>144</sup> A Constituição do Equador, prene de referências ao termo, dedicou especial atenção à projeção da solidariedade no plano das relações internacionais, com ênfase à integração latino-americana. Reproduzimos todos os excertos em que a expressão aparece nesse sentido: “Art. 416.

E, no plano interno, não menos comum é a alusão à **solidariedade entre as regiões** de uma mesma nação (**solidariedade inter-regional**). Menção importante, neste sentido, é a Constituição Espanhola de 1978, que já no art. 2º dispõe que “*La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación español (...) y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas*”. E, mais adiante, cuida de assegurar mecanismos que garantam a “realização efetiva do princípio da solidariedade” consagrado no art. 2º, o que envolve o estabelecimento, pelo Estado, do equilíbrio econômico entre as partes do território (art. 138)<sup>145</sup> e o gozo de autonomia financeira das comunidades autônomas (art. 156)<sup>146</sup>. Outra Constituição digna de nota, neste particular, é a da Angola (2010), que trata expressamente de **incentivos do Estado** para a **redução das assimetrias regionais**: “Com o incentivo do Estado, as autarquias locais devem promover a **solidariedade** entre si, em função das particularidades de cada uma, visando a redução das assimetrias locais e regionais e o desenvolvimento nacional.” (art. 222).

---

*Las relaciones del Ecuador con la comunidad internacional responderán a los intereses del pueblo ecuatoriano, al que le rendirán cuenta sus responsables y ejecutores, y en consecuencia:*

1. Proclama la independencia e igualdad jurídica de los Estados, la convivencia pacífica y la autodeterminación de los pueblos, así como la cooperación, la integración y la **solidaridad**. (...) 10. Promueve la conformación de un orden global multipolar con la participación activa de bloques económicos y políticos regionales, y el fortalecimiento de las relaciones horizontales para la construcción de un mundo justo, democrático, **solidario**, diverso e intercultural. (...) 12. Fomenta un nuevo sistema de comercio e inversión entre los Estados que se sustente en la justicia, la **solidaridad**, la complementariedad, la creación de mecanismos de control internacional a las corporaciones multinacionales y el establecimiento de un sistema financiero internacional, justo, transparente y equitativo. Rechaza que controversias con empresas privadas extranjeras se conviertan en conflictos entre Estados. (...) Art. 423.- La integración, en especial con los países de Latinoamérica y el Caribe será un objetivo estratégico del Estado. En todas las instancias y procesos de integración, el Estado ecuatoriano se comprometerá a: 1. Impulsar la integración económica, equitativa, **solidaria** y complementaria; la unidad productiva, financiera y monetaria; la adopción de una política económica internacional común; el fomento de políticas de compensación para superar las asimetrías regionales; y el comercio regional, con énfasis en bienes de alto valor agregado.”

<sup>145</sup> “Art. 138. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.”

<sup>146</sup> Art. 156. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de **solidaridad** entre todos los españoles.

O aspecto financeiro-fiscal é bastante enfatizado nas Constituições em matéria de solidariedade inter-regional, o que já nos permite antever um enlace do tema com a seara da tributação. Além do exemplo espanhol, há pouco citado, visualizamos a preocupação com as finanças regionais, numa perspectiva explicitamente solidária, nas Constituições de Portugal (1974)<sup>147</sup> da Argentina (1994)<sup>148</sup>, do Chile (1980)<sup>149</sup>, da Venezuela (1999)<sup>150</sup> e do Equador (2008).<sup>151</sup>

Ampliando o leque e deixando de lado a perspectiva inter-regional, ainda é possível citar outras referências à solidariedade no campo da tributação. A Constituição da Angola (2010), mais uma vez, fornece um bom exemplo, na medida em que contempla a política fiscal como instrumento de realização da

---

<sup>147</sup> “Art. 227. As regiões autónomas são pessoas colectivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respectivos estatutos: (...) j) Dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efectiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afectá-las às suas despesas;”

<sup>148</sup> “Artículo 75- Corresponde al Congreso: (...) La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, **solidaria** y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

<sup>149</sup> A Constituição do Chile é das mais ricas a este respeito. Além de prevista a solidariedade interregional no art. 3º, os artigos 115 e 122 transportam o princípio para o campo financeiro: “Artículo 3º.- El Estado de Chile es unitario. Los órganos del Estado promoverán el fortalecimiento de la regionalización del país y el desarrollo equitativo y **solidario** entre las regiones, provincias y comunas del territorio nacional. (...) Artículo 115.- Para el gobierno y administración interior del Estado a que se refiere el presente capítulo se observará como principio básico la búsqueda de un desarrollo territorial armónico y equitativo. Las leyes que se dicten al efecto deberán velar por el cumplimiento y aplicación de dicho principio, incorporando asimismo criterios de **solidaridad** entre las regiones, como al interior de ellas, en lo referente a la distribución de los recursos públicos. (...) Artículo 122.- Las municipalidades gozarán de autonomía para la administración de sus finanzas. La Ley de Presupuestos de la Nación podrá asignarles recursos para atender sus gastos, sin perjuicio de los ingresos que directamente se les confieran por la ley o se les otorguen por los gobiernos regionales respectivos. Una ley orgánica constitucional contemplará un mecanismo de redistribución **solidaria** de los ingresos propios entre las municipalidades del país con la denominación de fondo común municipal. Las normas de distribución de este fondo serán materia de ley.

<sup>150</sup> “Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...) 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la **solidaridad** interterritorial.”

<sup>151</sup> “Art. 238. Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de **solidaridad**, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana.”

justiça social e da solidariedade, *verbis*:

O Estado promove o desenvolvimento social através de: a) Adopção de critérios de redistribuição da riqueza que privilegiem os cidadãos e em particular os extractos sociais mais vulneráveis e carenciados da sociedade; b) Promoção da Justiça social, enquanto incumbência do Estado, através de uma **política fiscal que assegure** a justiça, a equidade e a **solidariedade** em todos os domínios da vida nacional.

Em linha semelhante, as disposições que criam os chamados “Fundos de Solidariedade”, previstos, p.ex., na Colômbia<sup>152</sup> e no Equador<sup>153</sup> (também presente na Constituição Brasileira, como veremos), concentrando parte da arrecadação tributária para a proteção de setores vulneráveis da população.

Outra temática em que o princípio da solidariedade se faz frequentemente lembrado é a dos direitos fundamentais, notadamente os direitos fundamentais sociais<sup>154</sup>, como a saúde<sup>155</sup>, educação<sup>156</sup>, moradia<sup>157</sup> e seguridade

---

<sup>152</sup> “ARTICULO TRANSITORIO 46. El Gobierno Nacional pondrá en funcionamiento, por un período de cinco años, un fondo de **solidaridad** y emergencia social, adscrito a la Presidencia de la República. Este fondo financiará proyectos de apoyo a los sectores más vulnerables de la población colombiana.”

<sup>153</sup> “DISPOSICIONES TRANSITORIAS (...) 30 - (...) El Estado garantizará el financiamiento de las prestaciones sociales atendidas por el **Fondo de Solidaridad**, en particular la de maternidad gratuita y atención a la infancia, así como de los recursos comprometidos por esa institución para los programas de desarrollo humano en ejecución, hasta su culminación. (...)”

<sup>154</sup> Em caráter geral, como princípio orientador de políticas públicas na área social, cita-se a Constituição da República de Costa Rica, de 1949, cujo art. 74 estampa a seguinte redação: “Los derechos y beneficios a que este Capítulo se refiere son irrenunciables. Su enumeración no excluye otros que se deriven del principio cristiano de justicia social y que indique la ley; serán aplicables por igual a todos los factores concurrentes al proceso de producción, y reglamentados en una legislación social y de trabajo, a fin de procurar una política permanente de **solidaridad** nacional.”; e a do Equador, em seu artigo 85: “La formulación, ejecución, evaluación y control de las políticas públicas y servicios públicos que garantizan los derechos reconocidos por la Constitución, se regularán de acuerdo con las siguientes disposiciones: 1. Las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos se orientarán a hacer efectivos el buen vivir y todos los derechos, y se formularán a partir del principio de **solidaridad**. (...) 3. El Estado garantizará la distribución equitativa y **solidaria** del presupuesto para la ejecución de las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos. En la formulación, ejecución, evaluación y control de las políticas públicas y servicios públicos se garantizará la participación de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades.”

<sup>155</sup> Citamos, v.g. a Constituição da Colômbia, em seu art. 49, no tocante aos princípios que orientam a prestação dos serviços de saúde (Corresponde al Estado organizar, dirigir y reglamentar la prestación de servicios de salud a los habitantes y de saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y **solidaridad**.) e da Venezuela, que prevê os princípios da “integração social e solidariedade” no sistema público de saúde: “Artículo 84. Para garantizar el derecho a la salud, el Estado creará, ejercerá la rectoría y gestionará un sistema

social.<sup>158</sup>

Ainda, encontramos algumas disposições que explicitam o princípio da solidariedade no que se refere aos direitos fundamentais da terceira dimensão, como o direito ao desenvolvimento<sup>159</sup> e ao meio ambiente ecologicamente

---

*público nacional de salud, de carácter intersectorial, descentralizado y participativo, integrado al sistema de seguridad social, regido por los principios de gratuidad, universalidad, integralidad, equidad, integración social y **solidaridad**.*”

<sup>156</sup> Novamente, a Constituição do Equador prestigia a solidariedade; na área da educação, ela comparece em dois artigos do diploma: “Art. 27. La educación se centrará en el ser humano y garantizará su desarrollo holístico, en el marco del respeto a los derechos humanos, al medio ambiente sustentable y a la democracia; será participativa, obligatoria, intercultural, democrática, incluyente y diversa, de calidad y calidez; impulsará la equidad de género, la justicia, la **solidaridad** y la paz. (...) Art. 355.- El Estado reconocerá a las universidades y escuelas politécnicas autonomía académica, administrativa, financiera y orgánica, acorde con los objetivos del régimen de desarrollo y los principios establecidos en la Constitución. Se reconoce a las universidades y escuelas politécnicas el derecho a la autonomía, ejercida y comprendida de manera **solidaria** y responsable.” A Constituição do Panamá prevê, em seu art. 91, que “La educación es democrática y fundada en principios de **solidaridad** humana y justicia social” e a do Paraguai contempla a solidariedade entre os fins visados pela educação: Toda persona tiene derecho a la educación integral y permanente, que como sistema y proceso se realiza en el contexto de la cultura de la comunidad. Sus fines son el desarrollo pleno de la personalidad humana y la promoción de la libertad y la paz, la justicia social, la **solidaridad**, la cooperación y la integración de los pueblos;” (art. 73).

<sup>157</sup> Neste sentido, a Constituição da Bolívia: “Artículo 19. II. El Estado, en todos sus niveles de gobierno, promoverá planes de vivienda de interés social, mediante sistemas adecuados de financiamiento, basándose en los principios de **solidaridad** y equidad. Estos planes se destinarán preferentemente a familias de escasos recursos, a grupos menos favorecidos y al área rural.”

<sup>158</sup> Na Constituição da Bolívia: “Artículo 45. (...) II. La seguridad social se presta bajo los principios de universalidad, integralidad, equidad, **solidaridad**, unidad de gestión, economía, oportunidad, interculturalidad y eficacia. Su dirección y administración corresponde al Estado, con control y participación social.”; do Equador: “Art. 367.- El sistema de seguridad social es público y universal, no podrá privatizarse y atenderá las necesidades contingentes de la población. La protección de las contingencias se hará efectiva a través del seguro universal obligatorio y de sus regímenes especiales. El sistema se guiará por los principios del sistema nacional de inclusión y equidad social y por los de obligatoriedad, suficiencia, integración, **solidaridad** y subsidiaridad.”; e da Colômbia: “Art. 48. La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y **solidaridad**, en los términos que establezca la Ley.”

<sup>159</sup> A esse respeito, podemos citar a Constituição do Equador: “Art. 276. El régimen de desarrollo tendrá los siguientes objetivos: (...) 2. Construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, **solidario** y sostenible basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la generación de trabajo digno y estable. (...) Art. 340. El sistema nacional de inclusión y equidad social (...) se articulará al Plan Nacional de Desarrollo y al sistema nacional descentralizado de planificación participativa; se guiará por los principios de universalidad, igualdad, equidad, progresividad, interculturalidad, **solidaridad** y no discriminación; y funcionará bajo los criterios de calidad, eficiencia, eficacia, transparencia, responsabilidad y participación.”

equilibrado<sup>160</sup>.

Não bastasse, a solidariedade também aparece numa seara própria das liberdades individuais, como a proteção do direito à propriedade, à livre iniciativa e no contexto geral da ordem econômica.<sup>161</sup>

Merece realce, neste contexto, a previsão do art. 283 da Constituição do Equador, que, no âmbito do sistema econômico e social, reconhece o ser humano como “sujeito e fim” e prestigia uma relação “dinâmica e equilibrada entre sociedade, Estado e mercado”, *verbis*:

Art. 283. El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir. El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios.

---

<sup>160</sup> Citamos a Constituição de Portugal: “Art. 66. Todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender. 2. Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos: (...) d) Promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações;”

<sup>161</sup> Colômbia: “ARTICULO 58. (...) *La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica. El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad.*”; Equador: “Art. 66.- *Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental. (...) Art. 276. El régimen de desarrollo tendrá los siguientes objetivos: (...) 2. Construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la generación de trabajo digno y estable.*”; Venezuela: “Artículo 70. *Son medios de participación y protagonismo del pueblo en ejercicio de su soberanía, en lo político: la elección de cargos públicos, el referendo, la consulta popular, la revocatoria del mandato, la iniciativa legislativa, constitucional y constituyente, el cabildo abierto y la asamblea de ciudadanos y ciudadanas cuyas decisiones serán de carácter vinculante, entre otros; y en lo social y económico, las instancias de atención ciudadana, la autogestión, la cogestión, las cooperativas en todas sus formas incluyendo las de carácter financiero, las cajas de ahorro, la empresa comunitaria y demás formas asociativas guiadas por los valores de la mutua cooperación y la solidaridad.*” Cabo Verde: “Artigo 69º (...) 3.O Estado incentiva, regula e fiscaliza, nos termos da lei, a actividade das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público, com vista à prossecução dos objectivos de solidariedade social consignados na Constituição.” Paraguai: “Art. 113. *El Estado fomentará la empresa cooperativa y otras formas asociativas de producción de bienes y de servicios, basadas en la solidaridad y la rentabilidad social, a las cuales garantizará su libre organización y su autonomía.*”

Note-se que o mesmo dispositivo prevê a participação de entidades outras além da livre iniciativa em sentido estrito, como a economia popular e solidária, o que constitui uma projeção inegável da teia de solidariedade que caracteriza os novos tempos.

Por fim, Constituições mais recentes também costumam consagrar a solidariedade no que se refere à atuação de entidades sem fins lucrativos, como entes que secundam a atividade do Estado na área social.<sup>162</sup>

Apresentado esse panorama, observamos que, quando referido de forma explícita, o princípio da solidariedade se insere nos seguintes contextos materiais:

- (a) como **fundamento, objetivo ou tarefa** do Estado;
- (b) como **dever geral dos cidadãos**;
- (c) como princípio informador das relações internacionais (**solidariedade internacional**);
- (d) como princípio informador do relacionamento entre regiões (**solidariedade inter-regional**);
- (e) como princípio aplicável ao plano **financeiro-fiscal**;
- (f) como princípio que fundamenta **direitos de segunda e terceira dimensão** (direitos sociais e transindividuais);
- (g) como princípio informador do **sistema econômico e social** (incluindo a proteção a entidades do terceiro setor).

Resta agora examinarmos o princípio da solidariedade na Constituição Brasileira de 1988, procurando identificar em que sentido e contexto material é ele prestigiado.

#### 2.4.2. AS NORMAS DE SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

---

<sup>162</sup> Exemplo importante é o da Constituição de Portugal: “O Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a actividade e o funcionamento das instituições particulares de **solidariedade social** e de outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de **objectivos de solidariedade social** consignados, nomeadamente, neste artigo, na alínea b) do n.º 2 do artigo 67.º, no artigo 69.º, na alínea e) do n.º 1 do artigo 70.º e nos artigos 71.º e 72.º.”

A Constituição Brasileira de 1988 é uma Constituição solidária.

A par de consagrar expressamente a solidariedade como um dos princípios basilares da República – fazendo-o na forma de *objetivo fundamental*, como logo veremos – nossa Constituição é rica em prestigiar princípios que com ela (solidariedade) estão visceralmente ligados, em assegurar direitos fundamentais de matriz social e solidarista, e, não bastasse, em indicar caminhos jurídicos (instrumentos judiciais, políticos, fiscais, orçamentários, etc.) para que todo o plexo de normas solidárias se concretize na vida real da sociedade brasileira.

Os traços solidários da Constituição já se deixam visualizar em sua antesala. Eis o que diz o texto preambular:

“PREÂMBULO

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um **Estado Democrático**, destinado a assegurar o exercício dos **direitos sociais e individuais**, a **liberdade**, a segurança, o **bem-estar**, o desenvolvimento, a **igualdade** e a **justiça** como valores supremos de uma **sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos**, fundada na **harmonia social** e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL” (grifos nossos)

Não nos cabendo, nessa oportunidade, ingressar no debate sobre a natureza jurídica do preâmbulo, cumpre dizer que, mesmo para o segmento da doutrina que lhe recusa natureza normativa, o preâmbulo tem reconhecida importância no instituir diretrizes básicas, políticas, morais e filosóficas do sistema, servindo como orientação para aplicação e interpretação das normas constitucionais (SILVA, 2009, p. 22).<sup>163</sup>

---

<sup>163</sup> A maior parte da doutrina, nacional e estrangeira, recusa força normativa ao preâmbulo. Mas respeitável doutrina em sentido contrário deve ser considerada, como a de Paulo de Barros CARVALHO, que defende o caráter prescritivo do preâmbulo e das exposições de motivos (**O preâmbulo e a prescricitividade constitutiva dos textos jurídicos**. Artigo publicado na homepage da Editora Noeses. 10 de outubro de 2008). Para o autor, “quem legisla não está credenciado a manifestar-se de outra maneira que não seja a ordenadora de condutas” e, ainda que o legislador “empregue meios sintáticos que sugiram a forma de relato descritivo, como é comum, sua função é, fundamentalmente, disciplinadora de comportamentos intersubjetivos” (CARVALHO, 2008, p. 15-16). Vale registrar que o STF já se pronunciou sobre o assunto, concluindo pela ausência de força



O Título I (**Dos Princípios Fundamentais**), inaugurando as primeiras linhas do texto constitucional, estabelece, por meio de *fundamentos e objetivos*, aqueles que são os **princípios fundantes** da República Federativa do Brasil e do Estado Democrático de Direito. É nesse título, especificamente no dispositivo delineador dos *objetivos da República*, onde encontramos o princípio expresso da solidariedade:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e **solidária**;

Do objetivo-princípio de *construção de uma sociedade solidária*, extraímos a norma-princípio da **solidariedade**. Sua natureza principiológica nem precisaria estar enunciada pelo título, pois o seu caráter abstrato, sua carga axiológica e sua direção notoriamente finalística não nos deixam espaço para dúvidas.

Mas a compreensão do seu conteúdo é necessariamente dependente das disposições que lhe rodeiam. A feição solidária da Constituição não poderia ser conferida por uma só tira de texto constitucional, senão pelo todo sistema que lhe dá sentido. É a interpretação sistemática que, em todo os campos do direito, e, também aqui, incide com força irrecusável.

O princípio da solidariedade dialoga, em primeiro lugar, com a **dignidade da pessoa humana**, prevista no art. 1º, inciso III da Constituição, enunciada como **fundamento da República Brasileira**. Pedra angular do ordenamento, esse princípio constitui mandamento da mais elevada estatura que se irradia por todo o sistema, conferindo tônicas de homogeneidade à arquitetura constitucional. É a pessoa humana socialmente situada, em sua sagrada dignidade, a razão de ser de todo o catálogo de direitos fundamentais, de toda a estruturação do Estado, da ordem econômica e social.

---

normativa do preâmbulo constitucional, embora sua análise tenha restringido à problemática da invocação à proteção de Deus ali contida (ADI n.º 2.076-AC).

É, enfim, razão de ser de uma sociedade que se organiza na forma de um Estado Democrático e Social de Direito.<sup>164</sup>

Como já frisamos, a valorização da pessoa humana no contexto desse modelo de Estado, ao contrário de pôr o sujeito como indivíduo isolado (típico do Estado Liberal) ou como súdito dependente (típico do Estado de Bem-Estar), posiciona o homem num contexto social, como *ser humano socialmente situado*, destinatário de direitos e deveres não só verticais, para o Estado ou contra o Estado, mas também no seio da comunidade cidadã na qual está inserido.

Nesse passo, os clássicos direitos individuais sofrem uma releitura a partir de traços de socialidade, na medida em que agora são subjetivados pelo ser humano situado. Por isso, a **liberdade** é posta ao lado da **igualdade** (art. 3º, I; art. 5º, *caput*); a **livre iniciativa** ao lado do **valor social do trabalho** (art. 1º, IV e art. 170, *caput*); a **propriedade**, de par com sua **função social** (art. 5º, inciso XXII c/c XXIII)<sup>165</sup>, urbana (art. 182)<sup>166</sup> ou rural (arts. 184 e 186)<sup>167</sup>.

<sup>164</sup> No ponto, reportamo-nos às considerações já expendidas no primeiro capítulo (item 1.3). Ainda, calha citar a lição lembrada por Daniel SARMENTO, e muitas vezes esquecida, em especial (aí a crítica do autor) quando se fala no questionável princípio *supremacia do interesse público*: “o *leitmotiv* do Estado Democrático de Direito, [é o de] de que as pessoas não existem para servir aos poderes públicos ou à sociedade política, mas, ao contrário, estes é que se justificam como meios para a proteção e promoção dos direitos humanos” (SARMENTO, 2007, p. 27)

<sup>165</sup> “Art. 5º (...) XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua **função social**;

<sup>166</sup> Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das **funções sociais da cidade** e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. § 2º - **A propriedade urbana cumpre sua função social** quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. § 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro. § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

<sup>167</sup> Art. 186. A **função social é cumprida quando a propriedade rural atende**, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Por isso, temos que o princípio da dignidade da pessoa humana é determinante na configuração *multidimensional* da solidariedade na Constituição de 1988, feição que o desdobrar dos demais princípios e regras constitucionais só vem a confirmar.

**Cidadania**, também enunciada como fundamento da República (art. 1º, inc. II) é outra palavra-chave na compreensão do conteúdo da solidariedade na Constituição de 1988, pois se trata de princípio que conclama os membros do corpo social a participarem ativamente da esfera pública. Esta participação, no atual estágio de afirmação da cidadania, está longe de se resumir ao exercício de direitos políticos e eleitorais, compreendendo, também, o protagonismo do cidadão na vida social. Daí oportuna a expressão “cidadania solidária”, cunhada por José Casalta NABAIS.<sup>168</sup>

O conteúdo constitucional da solidariedade também transita pelos **valores sociais do trabalho** e da **livre iniciativa**, binômio axiológico que fundamenta a República como um todo (art. 1º, inc. IV) e a Ordem Econômica em especial (art. 170, *caput*), constituindo expressão lapidar da necessária composição entre socialidade e liberdade. Deveras, aquela dimensão da solidariedade que se realiza por meio dos direitos sociais, especialmente os relacionados ao trabalho, só é possível na medida em que se assegura, efetiva e amplamente, a liberdade de empresa e de iniciativa econômica.

Art. 184. Compete à União **desapropriar por interesse social**, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua **função social**, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. § 1º - As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro. § 2º - O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação.

Art. 185. São **insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária**: I - a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra; II - a propriedade produtiva. Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua **função social**.

<sup>168</sup> O jurista lusitano visualiza três etapas de afirmação da cidadania: (1) No Estado Liberal, tinha-se a noção de **cidadania passiva**, traduzida numa “liberdade comum”, orientada para a proteção da vida, liberdade e propriedade; (2) No Estado Democrático, consolidou-se a ideia de **cidadania ativa** ou participativa, concretizada no sufrágio universal e direto; (3) Num terceiro momento, veio-se juntar a **cidadania solidária**, em que o cidadão assume papel de protagonista na vida pública, com encargos, responsabilidades e deveres que derivam dessa mesma vida comum, e que não podem ser encarados como tarefa exclusivamente estadual. (NABAIS, 2005, p. 124-125).

A solidariedade encontra-se, ainda, articulada com os demais objetivos enunciados no art. 3º da Constituição, designadamente a **garantia do desenvolvimento nacional** (art. 3º, II), a **erradicação da pobreza** e da marginalização, bem como a **redução das desigualdades sociais e regionais** (art. 3º, III), e, por fim, a **promoção do bem de todos** (art. 3º, IV), sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Esses objetivos encontram seu horizonte de realização no próprio texto constitucional, por meio de disposições que reforçam seu conteúdo ou disciplinam seus meios de atuação.

Nesse sentido, especial realce merece o objetivo previsto no art. 3º, III, da Constituição. A **erradicação da pobreza** e da marginalização, bem como a **redução das desigualdades sociais e regionais** é finalidade que completa e melhor define a anterior, de construir uma sociedade solidária (MORAES, 2006, p. 158).

Do art. 23, inciso X<sup>169</sup>, por exemplo, extraímos norma de competência administrativa (norma-regra) que deixa clara a atribuição do Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de “combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos”. Mas, note-se, o mesmo dispositivo remete ao objetivo de **integração social** (e, neste sentido, contém uma norma-princípio), a fim de que a própria sociedade assuma seu dever de solidariedade em relação aos seus membros menos favorecidos. Isto se torna claro quando a Constituição convoca a participação dos particulares, em especial dos agentes econômicos, na persecução do objetivo enunciado no art. 3º, III, proclamando, como fundamento da **Ordem Econômica**, a “redução das desigualdades regionais e sociais” (art. 170, inciso VII).

---

<sup>169</sup> Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

Por sinal, a disciplina da Ordem Econômica na Constituição é matéria farta para construção jusnormativa do princípio da solidariedade em sentido multidimensional.

A livre iniciativa, a despeito de seu *animus lucrandi*, naturalmente inclinado ao egoísmo, encontra seu fundamento e sua legitimação em valores e objetivos de inspiração solidária, como a **função social da propriedade, a defesa do consumidor e a proteção do meio ambiente**.<sup>170</sup> O artigo 170, que enumera os princípios da Ordem Econômica, merece ser reproduzido por inteiro:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;
- VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
- VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII - busca do pleno emprego;
- IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

A Constituição, ao tempo em que protege a propriedade, exige a observância da *função social da propriedade*. Ao tempo em que consagra a livre iniciativa e concorrência, garante a *proteção do consumidor, a defesa do meio*

---

<sup>170</sup> Das mais oportunas é a avaliação que faz Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO (2010, p. 31-32) sobre o apontado art. 170 da Constituição: "Em suma, o que o art. 170 faz é *obrigar, impor, exigir* que a ordem econômica e social se estruture e se realize de maneira a atender aos objetivos assinalados. Igualmente *obriga, exige, impõe* que a busca destas finalidades obrigatórias se faça *por meio de certos caminhos, também obrigatórios*: aqueles estampados nos incisos referidos, os quais são erigidos ao nível de princípios". (BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 31-32, grifos no original).

*ambiente*, a busca do *pleno emprego*<sup>171</sup>. Trata-se de interesses e valores sociais que merecem ser encarados não como limitações ou condicionantes, mas como **parte integrante do próprio conteúdo da liberdade econômica**.

Retornando às normas instituidoras de objetivos fundamentais, dedutíveis do art. 3º da Constituição, encontramos os princípios do **desenvolvimento nacional** (inciso II) e do **bem de todos** (inciso IV), princípios que igualmente ecoam em outras disposições constitucionais que lhe conferem maior densidade e potencial de concretude<sup>172</sup>, várias das quais abrem caminhos

<sup>171</sup> Conforme lição de Egon Bockmann MOREIRA, a Constituição Econômica contempla limites à livre iniciativa que são não só de ordem jurídica (setores exclusivos do Estado) e econômica (chamados “monopólios naturais”), mas também socioculturais, como os correlacionados aos princípios da dignidade da pessoa humana e da valorização do trabalho. (MOREIRA, E.B., 2006, p. 13). Mas o autor adverte, em outro de seus estudos, a necessidade de compreensão do princípio da função social no contexto do sistema capitalista celebrado pela Constituição, o que implica dizer que a “apreciação funcional da liberdade de empresa importa uma compreensão teleológica inserida num sistema capitalista, que contempla uma integração e um direcionamento socialmente responsável da atividade empresarial” (MOREIRA, E.B., 2009, p. 253).

<sup>172</sup> Art. 5º (...) XXIX - a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o **interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico** do País;

Art. 21. Compete à União: (...) IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de **desenvolvimento econômico e social**; (...) XX - instituir diretrizes para o **desenvolvimento urbano**, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos; (...)

Art. 23 (...) Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o **equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional**; (...)

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu **desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais**. § 1º - Lei complementar disporá sobre: I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento; II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos **planos nacionais de desenvolvimento econômico e social**, aprovados juntamente com estes. (...)

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: (...) IV - **planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento**; (...)

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a **promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico** entre as diferentes regiões do País; (...)

Art. 159. A União entregará: (...) c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os **planos regionais de**

para a participação ativa da comunidade, como extraímos de algumas disposições destinadas ao desenvolvimento cultural<sup>173</sup>, científico<sup>174</sup> e econômico<sup>175</sup> do país.

Aliás, os direitos ao **desenvolvimento** e ao **bem-estar** se inscrevem no rol dos chamados “direitos de solidariedade”, tal a sua conexão com a temática

**desenvolvimento**, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; (...)

Art. 163. Lei complementar disporá sobre: (...) VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao **desenvolvimento regional**. (...)

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. § 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do **planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado**, o qual incorporará e compatibilizará os **planos nacionais e regionais de desenvolvimento**. (...)

Art. 182. A **política de desenvolvimento urbano**, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o **bem-estar de seus habitantes**. § 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. (...)

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o **desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade**, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram. (...)

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o **bem-estar** e a justiça sociais.

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais. (...) § 3º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao **desenvolvimento cultural do País** e à integração das ações do poder público que conduzem à: I - defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro; (...)

<sup>173</sup> 216-A. O Sistema Nacional de Cultura, organizado em regime de colaboração, de forma **descentralizada e participativa**, institui um processo de gestão e promoção conjunta de políticas públicas de cultura, democráticas e permanentes, pactuadas entre os entes da Federação e a sociedade, tendo por **objetivo promover o desenvolvimento humano, social e econômico** com pleno exercício dos direitos culturais. (...)

<sup>174</sup> Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o **desenvolvimento científico**, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. (...) § 2º - A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. (...) § 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. § 5º - É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.

<sup>175</sup> Art. 219. O **mercado interno** integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o **desenvolvimento cultural e sócio-econômico**, o **bem-estar da população** e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

que ora nos compete. E, agregando-se ao mesmo patamar dimensional de direitos fundamentais, encontramos o direito ao **meio ambiente** ecologicamente equilibrado, outro rico campo de realização do princípio da **solidariedade**. Este também se desdobra em regras e princípios orientados à sua realização prática por meio da atuação do Estado (União, Estados e Municípios)<sup>176</sup>, dos particulares<sup>177</sup> e de toda a coletividade<sup>178</sup>.

A esses somam-se outros direitos de titularidade difusa ou coletiva, no mais das vezes indefinida e indeterminável, como o **direito à paz**<sup>179</sup>, à

---

<sup>176</sup> Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...)

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; (...)

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...) VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; (...) VIII - **responsabilidade por dano ao meio ambiente**, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico; (...)

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: (...) III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do **meio ambiente** e de outros interesses difusos e coletivos;

<sup>177</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (...), observados os seguintes princípios: (...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (...)

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...) § 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a **proteção do meio ambiente** e a **promoção econômico-social dos garimpeiros**. (...)

Art. 186. A **função social** é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

(...) II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e **preservação do meio ambiente**; (...)

Art. 220. **A manifestação do pensamento**, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição. (...) II - estabelecer os meios legais que garantam à pessoa e à família a possibilidade de se defenderem de programas ou programações de rádio e televisão que contrariem o disposto no art. 221, bem como da propaganda de produtos, práticas e serviços que possam ser nocivos à saúde e ao meio ambiente.

<sup>178</sup> Art. 225. **Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado**, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (...)

<sup>179</sup> Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas **relações internacionais** pelos seguintes princípios: (...) VI - **defesa da paz**;



**comunicação<sup>180</sup>, ao patrimônio histórico e cultural<sup>181</sup>, também associados aos direitos de solidariedade ou da terceira dimensão.<sup>182</sup>**

Não podemos esquecer, por fim, da prateleira de direitos da segunda dimensão, conquistas do Estado Social, notadamente aqueles elencados no art. 6º

Art. 136. O Presidente da República pode, ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, decretar estado de defesa para preservar ou prontamente restabelecer, em locais restritos e determinados, a ordem pública ou a **paz social** ameaçadas por grave e iminente instabilidade institucional ou atingidas por calamidades de grandes proporções na natureza. (...)

<sup>180</sup> Embora pensemos que esse direito esteja intimamente ligado com a ideia de liberdade de pensamento e expressão.

Encontramos essa classe de direitos, em especial, no art. 5º, incisos IV (“é livre a **manifestação do pensamento**, sendo vedado o anonimato;”) e IX (“é **livre a expressão** da atividade **intelectual, artística, científica** e de **comunicação**, independentemente de censura ou licença;”) e no art. 220, *caput* (“A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição”) e parágrafos (valendo destacar o contido no parágrafo primeiro: “§ 1º - Nenhuma lei conterá dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV”).

Importante chamar atenção para o fato de que, como ressaltamos da literalidade do art. 220, §1º, essas liberdades relacionadas à comunicação também se apresentam em dialética com outros direitos fundamentais, como o da proteção à intimidade e à imagem.

<sup>181</sup> Art. 5º (...) LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao (...) **patrimônio histórico e cultural**, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...)

IV - **impedir a evasão, a destruição e a descaracterização** de obras de arte e de outros **bens de valor histórico, artístico ou cultural**; (...)

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...) VII - **proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico**; VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e **direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico**; (...)

Art. 30. Compete aos Municípios: (...) IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual. (...)

Art. 216. Constituem **patrimônio cultural brasileiro** os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (...) V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico. § 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o **patrimônio cultural brasileiro**, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

<sup>182</sup> Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

(...) 3º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público que conduzem à: I - defesa e valorização do **patrimônio cultural brasileiro**;

da Constituição: direitos sociais a **educação**, a **saúde**, a **alimentação**<sup>183</sup>, o **trabalho**, a **moradia**<sup>184</sup>, o **lazer**, a **segurança**, a **previdência social**, a **proteção à maternidade** e à **infância**, a **assistência** aos **desamparados**.

Preciso dizer que a realização de todo esse rol de direitos não mais se encontra sob os tentáculos do Estado, como outrora se verificou, em maior ou menor medida, nas Constituições de Bem-Estar?

Sem retirar o protagonismo que o Estado deve assumir em certas áreas essenciais, a Constituição abre franco espaço à atuação da sociedade (indivíduos, famílias, entidades, com ou sem fins lucrativos), na busca desses interesses que são de todos.

No ponto, merece destaque o art. 205, cuja redação prevê que a “educação, direito de todos e **dever do Estado e da família**, será promovida e incentivada com a **colaboração da sociedade**, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o **exercício da cidadania** e sua qualificação para o **trabalho**.” E os princípios da educação, previstos no art. 206, contemplam, entre outros, “a gestão democrática do ensino público” (inciso VI) e a “coexistência de instituições públicas e privadas de ensino” (inciso III).

A par de estabelecer que o “ensino é livre à iniciativa privada”, condiciona essa atuação, a bem do interesse público, ao “cumprimento das normas gerais da educação nacional” e “à autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público” (art. 209).

Ao tempo em que institui um sistema de ensino estatal, em regime de colaboração entre União, Estados e Municípios, a Constituição prevê o incentivo, mediante transferência de recursos públicos, a **escolas comunitárias**, **confessionais** ou **filantrópicas**, definidas em lei, que comprovem finalidade não-lucrativa, apliquem seus excedentes financeiros em educação e assegurem, no caso de encerramento de suas atividades, a destinação de seu patrimônio a instituição congênere (art. 213).

---

<sup>183</sup> Recentemente incluído pela Emenda Constitucional nº 64/2010.

<sup>184</sup> Incluído pela Emenda Constitucional nº 26/2000.

O mesmo se dá no campo da **saúde**<sup>185</sup>, da **previdência**<sup>186</sup> e **assistência social**<sup>187</sup>.

A Constituição também possui normas de proteção e incentivo à **associação entre os indivíduos**, no que prestigia a noção de **solidariedade de grupo**, solidariedade entre pessoas que possuam interesses em comum. Nesse sentido, as disposições que consagram o **direito à associação**<sup>188</sup> e ao

---

<sup>185</sup> Art. 198. As **ações e serviços públicos de saúde integram** uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um **sistema único**, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: (...) III - participação da comunidade.

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada. § 1º - **As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde**, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, **tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos**. § 2º - É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

<sup>186</sup> A participação direta da sociedade no âmbito da previdência social decorre, em primeiro lugar, de ser a sociedade obrigada a financiá-la por meio de contribuições de caráter obrigatório. Mas também é de citar, na outra ponta, ou seja, na prestação dos serviços de previdência, a possibilidade de participação de entidades privadas no regime complementar, previsto no art. 202 da Constituição: “O **regime de previdência privada, de caráter complementar** e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.”

<sup>187</sup> Art. 204. As **ações governamentais na área da assistência social** serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

I - **descentralização político-administrativa**, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a **entidades beneficentes e de assistência social**;

II - **participação da população**, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida (...).

<sup>188</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

XVII - é **plena a liberdade de associação** para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento; XIX - as **associações** só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado; XX - ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado; XXI - as **entidades associativas**, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente; (...)

Art. 8º É **livre a associação profissional ou sindical**, observado o seguinte: I - a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical; (...)

### **cooperativismo.**<sup>189</sup>

A Constituição prevê, por fim, **deveres fundamentais** que se relacionam com a solidariedade. Citamos o **dever de voto** (art. 14, § 1º, I), **dever de defesa da pátria** (art. 143) ou **encargo substitutivo do serviço militar** (art. 143, § 2º). Há deveres de solidariedade dirigidos direta e explicitamente ao Estado, como o **dever de garantir o direito à saúde** (art. 196) e à **educação** (art. 205); e dirigidos simultaneamente ao Estado e à sociedade, como o dever de preservar o **meio ambiente** (art. 225) e de **proteger a criança, o adolescente e os jovens** (art. 227).

E, na medida em que todo direito expressamente previsto na Constituição carrega um *dever implícito*, que impõe a alguém o comportamento (positivo ou negativo) de realizar ou respeitar tais direitos, é possível afirmar que os deveres previstos na Constituição sejam tanto quanto ou até mais numerosos que os primeiros, ainda que os segundos geralmente demandem providência legislativa para determinação infraconstitucional quanto aos sujeitos obrigados e eventual sanção por descumprimento.

Não bastasse esse recheado elenco de normas **materialmente** voltadas para a realização da solidariedade, encontramos um sem número de

---

<sup>189</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XVIII - a criação de **associações** e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) c) adequado tratamento tributário ao **ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas**.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...) 2º - **A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo**. (...) § 3º - O **Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas**, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros. § 4º - As **cooperativas** a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente: (...) VI - o **cooperativismo**;

outras que, por meio de mecanismos (políticos, institucionais, processuais, fiscais, etc.) garantem **instrumentos** de realização desses direitos e valores típicos da solidariedade.

Aqui se trata, em linhas gerais, do amplo e variado leque de expedientes voltados para a garantia de efetividade da Constituição e de sobrevivência da Constituição mesma.

Citamos as **normas definidoras de competências legislativas e administrativas**, algumas das quais já citadas, para que os poderes constituídos instituam leis e executem ações destinadas à concretização das diretrizes constitucionais (arts. 22 e ss.). O preceito que prevê a aplicabilidade imediata dos direitos e garantias fundamentais (art. 5º, § 1º). O dispositivo de **bloqueio a emenda constitucional** tendente a abolir direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV). O preceito que possibilita a **intervenção** da União nos Estados e destes nos Municípios quando for necessário, respectivamente, para assegurar a dignidade da pessoa humana (art. 34, VII, 'c') e aplicação dos recursos necessários na área da saúde (art. 35, III).

O que cria o **Ministério Público** como instituição permanente de defesa dos interesses sociais e individuais indisponíveis (art. 129, I), com a missão de proteger direitos assegurados na Constituição, promovendo as medidas necessárias à sua garantia (art. 129, II).

A instituição do **Poder Judiciário** (art. 92 e seguintes) e toda a sorte de normas de **acesso à justiça**, especialmente aquelas voltadas para a proteção de direitos fundamentais e à higidez da Constituição (direito de petição; ação popular; ações constitucionais; ações coletivas; e assim por diante).

Trata-se, também, de mecanismos **econômicos, administrativos, fiscais e/ou orçamentários**, que possibilitem, por exemplo, a redução das desigualdades regionais, a proteção do meio ambiente, a promoção do patrimônio histórico e cultural, como os dispositivos que mencionamos, por nota de rodapé<sup>190</sup>,

---

<sup>190</sup> O art. 216, por exemplo, contempla mecanismo de cunho **administrativo**, permitindo “tombamento, desapropriação, e outras formas de acautelamento” visando à proteção do patrimônio cultural. “Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à

a título exemplificativo.

Feita a travessia - apressada, mas suficiente para o nosso objetivo -, podemos identificar algo muito além do mero proclamar de um desígnio do Constituinte por uma sociedade solidária.

O princípio da solidariedade não se resume ao disposto no art. 3º, I, da Constituição Federal, mas congrega um corpo vasto e denso de normas solidárias: **princípios portadores do valor solidariedade**, como o princípio da dignidade da pessoa humana, o princípio da erradicação da pobreza, o princípio da cidadania, da função social da propriedade, etc.; **direitos de solidariedade**, notadamente os direitos sociais, coletivos e difusos, como o direito à saúde, educação, assistência social, direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; **deveres de solidariedade**, sejam explícitos e imediatamente previstos na Constituição, como o dever de votar e de prestar serviço militar, sejam eles implícitos e mediatamente decorrentes da Constituição, como o dever geral que decorre da própria consagração dos direitos. Há, por fim, **regras instrumentais à solidariedade**, que instituem mecanismos de realização e efetivação dos *princípios, direitos e deveres* de solidariedade.

A análise da solidariedade no Direito Tributário, parece-nos, perpassa por ou dialoga com esses quatro campos normativos.

Cumpramos agora, portanto, ingressarmos no terreno específico do Direito Tributário, para nele investigar as diferentes possibilidades e perspectivas de atuação do princípio da solidariedade .

---

ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (...) § 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.” O art. 159, I, ‘c’, da Constituição ilustra um caso de mecanismo **financeiro**, ao prever a entrega de parcela de seu produto arrecadado para programas de financiamento ao setor produtivo das “Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região”. E o art. 165, §§ 6º e 7º, prevê mecanismo de índole **orçamentária**, ao dispor que “projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (§ 6º), bem como que os orçamentos da União “terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional” (§ 7º).

## CAPÍTULO 3 – PERSPECTIVAS E PROSPECTIVAS DA SOLIDARIEDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 3.1. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO COMO SISTEMA ABERTO

O sistema tributário brasileiro se constitui, em primeiro lugar, como um sistema *constitucional* tributário.

De fato, se todo e qualquer ramo do direito encontra seus alicerces fundantes na Constituição, a afirmação chega a soar uma obviedade no ramo do Direito Tributário Brasileiro, tal foi o cuidado e minúcia que o constituinte de 1988 dedicou a esse subsistema normativo.<sup>191</sup> Talvez exagero dizer, com Geraldo ATALIBA, que “*Em matéria tributária, tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçãoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário.*” (ATALIBA, 1968, p. 15) Mas o fato é que o nosso sistema constitucional fornece uma disciplina minuciosa e quase exaustiva para essa divisão do direito, tanto no que concerne aos princípios gerais e específicos aplicáveis, como ao campo de atuação e limitações de cada pessoa política, no que se refere ao perfil elementar de cada figura tributária, e assim por diante.

Voltando nossos olhos ao campo próprio do Direito Tributário na Constituição de 1988, é possível contemplar um conjunto de normas (repertório), que se relacionam de diversas formas (estrutura) de acordo com princípios que provêm harmonia ao conjunto (unidade). Não sem razão o próprio constituinte houve por bem encabeçar o elenco de normas jurídico-tributárias com a expressão

---

<sup>191</sup> Este é um dado particular de nosso sistema tributário. Sistemas de outros países, de um modo geral, “pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto” (CARVALHO, 2005, p. 144). Não quer isto dizer que apenas no ordenamento brasileiro é pertinente aludir a um sistema constitucional tributário. Desde as primeiras Constituições do século XX, a chamada doutrina fundacional do Direito Tributário, a exemplo de MYRBACH-RHEINFELD e Albert HENSEL, já faz referência a um “direito constitucional financeiro”. A esse respeito, ver excelente artigo da lavra de Jeferson TEODOROVICZ (O panorama histórico da legalidade tributária na doutrina tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 19, Vol. 100, p. 87-183, set/out. 2011).

“Do Sistema Tributário Nacional”. É a *tête de chapitre*<sup>192</sup> constitucional do Direito Tributário, que ampara e condiciona todo o tecido normativo que se desenrola Constituição abaixo (legislação infraconstitucional em sentido lato).

Entre nós, Geraldo ATALIBA foi um dos primeiros a se lançar em uma análise verdadeira e declaradamente sistemática da Constituição Tributária. Em seu clássico **Sistema Constitucional Tributário**, publicado na década de 60, o mestre se dedicou a demonstrar as relações de interdependência entre as normas do sistema tributário e as outras normas da Constituição, conferindo especial realce à vinculação entre esse sistema e as normas de direitos fundamentais.<sup>193</sup>

De lá para cá, no cenário nacional, representantes da melhor doutrina jurídico-tributária têm trilhado semelhante caminho. As colaborações de Paulo de Barros CARVALHO<sup>194</sup>, Roque Antônio CARRAZZA<sup>195</sup>, José Souto Maior BORGES<sup>196</sup>, Mizabel Abreu Machado DERZI<sup>197</sup>, entre outros, constituem exemplos de produção científica a realçar um ponto que, conquanto soe trivial, é

---

<sup>192</sup> É a feliz expressão utilizada por Pellegrino ROSSI, incorporada por Victor UCKMAR em sua pequena, mas profunda obra **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário** (1999, p. 13)

<sup>193</sup> A importância de Geraldo Ataliba no movimento de constitucionalização do Direito Público como um todo e do Direito Tributário em especial, é bem relatado por Carlos Ari SUNDFELD: “Para os publicistas, o movimento pela constitucionalização generalizada do Direito Público teve também um sentido intelectual. Os juristas cultivam a aspiração de serem considerados cientistas, deixando de ser desprezados como aprendizes ou mestres de um simples ofício – antigo, é verdade, mas de qualquer modo coisa de artesãos. Como fazer o caminho de ofício a ciência? Para os publicistas, a Constituição foi se delineando no decorrer do século XX como o elo de união, o princípio unificador, que seria capaz de dar dignidade científica a seu campo de atuação. No caso brasileiro, pela metade dos anos 1960, ainda jovem, Geraldo Ataliba apanharia essa bandeira que vinha circulando por algumas mãos e a carregaria com vigor novo, que foi contagiando uma geração. Tributaristas não deveriam ser simples especialistas em questões fiscais, mas membros de uma ampla comunidade científica, a dos constitucionalistas, que abarcaria administrativistas e outros mais.” (SUNDFELD, 2010, p. 59)

<sup>194</sup> **Curso de Direito Tributário** (2005, p. 131-144).

<sup>195</sup> **Curso de Direito Constitucional Tributário** (2011, toda a obra, e, em especial, páginas 35 a 65)

<sup>196</sup> Obra mais recente do autor a enfrentar o sistema constitucional tributário, em conexão com o sistema de direito comunitário é a obra **Curso de Direito Comunitário**. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 2009 p. 417 e ss.

<sup>197</sup> A professora mineira, além dos preciosos comentários à obra de Aliomar BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** (1997), desenvolveu lapidarmente sobre o sistema constitucional tributário em sua obra **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário** (2009, p. 16-34), relacionando-o com a noção de Estado Democrático de Direito, com o que estamos de pleno acordo.



da mais alta relevância: impossível pensar em Direito Tributário de forma assistemática; tampouco é possível pensar em sistema tributário sem antes pensar em sistema *constitucional* tributário.

De modo a não restar dúvida de que o sistema tributário brasileiro é, acima de tudo, um sistema *constitucional* tributário.

Tal como desenhado na Constituição da República de 1988, o sistema tributário apresenta duas características de relevo. Em primeiro lugar, sua *rigidez*, decorrente da previsão constitucional das normas estruturantes da tributação, das regras de competência, as hipóteses de incidência de cada um dos tributos, os princípios fundamentais e gerais aplicáveis à tributação. Esse tratamento amplo e detalhado, inscrito no seio de uma Constituição rígida, dá ensejo a um sistema tributário de acentuada rigidez, circunstância que também foi objeto de preocupação de Geraldo ATALIBA (1968, p. 22-39). No plano da Constituição de 1988, a qualificação de *rígida* não provém apenas do procedimento parlamentar específico exigido para que essas normas possam ser modificadas (diverso daquele aplicável às leis ordinárias), mas decorre, também, da proibição mesma de modificação daquelas normas que consubstanciam garantias (art. 60, § 4º).

Como subsistema que é, em relação a todo o sistema constitucional, o sistema tributário é marcado por sua *abertura*, característica que, para os fins deste estudo, assume ímpar relevância. Efetivamente, o subsistema constitucional tributário não se esgota no conjunto de disposições encartadas nos arts. 145 a 162 da Constituição Federal (também designado de sistema tributário *interno*), mas amplamente dialoga com o sistema constitucional que lhe rodeia (sistema tributário *externo*): princípios estruturantes do sistema, direitos e garantias fundamentais,<sup>198</sup> quer aquelas expressamente disciplinadas, quer aquelas decorrentes dos princípios fundamentais adotados pela Constituição (art. 5º, § 2º).

O caráter *aberto* do sistema tributário fornece um dado importante sobre a necessária postura do cientista do direito: voltar os olhos para os textos jurídico-tributários é tarefa que não se pode empreender sem assumir uma visão

---

<sup>198</sup> Referência, aliás, feita pelo próprio caput do art. 150 da Constituição: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte (...)”

panorâmica da textura constitucional, sem estar disposto a organizar, hierarquizar e realizar múltiplas relações de sentido entre os dispositivos normativos.

A ocasião é oportuna para tratarmos desse outro sistema, o da Ciência do Direito, que tem por função analisar o sistema do direito positivo, ordenando o enredo normativo, declarando sua hierarquia, exibindo formas lógicas que governam o entrelaçamento das unidades do sistema e oferecendo conteúdos de significação.<sup>199</sup> Afinal, estamos com Paulo de Barros CARVALHO a afirmar que “ali onde houver um texto, haverá sempre a possibilidade de interpretá-lo, de reorganizá-lo, dando origem a novos textos de nível linguístico superior” (2008, p. 213).<sup>200</sup>

Neste contexto, o objetivo da Ciência Jurídica é descrever o sistema jurídico-normativo em termos bastante amplos, amplos sob pena de tornar as proposições doutrinárias supérfluas em relação às normas que descrevem<sup>201</sup>. O descrever jurídico-científico, como aduz Souto Maior Borges, é *amplamente explicar*, ou seja, retirar as dobras das entranhas do ordenamento, o que não implica proceder à mera glosa hermenêutica de textos normativos, mas objetivamente conhecê-los, buscando o “como”, o “porquê” e o “para quê” do fenômeno jurídico (BORGES, 1998, p. 14-15).

Deveras, ao descrever a menor fração do ordenamento, o cientista não colhe apenas o material textual isolado que pretende analisar. O exame literal e lógico de determinado preceito do direito positivo constitui apenas um primeiro passo na construção de sentido. É que não há outra forma de compreender o direito, e assim adequadamente *descrevê-lo*, senão relacionando cada unidade normativa com outras que com ela mutuamente se implicam (perspectiva

---

<sup>199</sup> Neste sentido: Paulo de Barros CARVALHO. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>200</sup> O autor não tem dúvidas de que a ciência do direito positivo também constitui um sistema: “Mas não só o direito positivo se apresenta como sistema, como também a Ciência que dele se ocupa assume foros sistemáticos (...). A Ciência que o descreve [o direito positivo], todavia, mostra-se um sistema não só nomoempírico, mas também teorético ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe a ser eminentemente científica.” (2008, p. 214).

<sup>201</sup> Foi o que disse José Souto Maior BORGES, em **O direito como fenômeno linguístico** (1998, p. 12)

intrajurídica) e mesmo com elementos exógenos (perspectiva extrajurídica)<sup>202</sup> que permitam compreender o direito positivo em sua riqueza histórica e teleológica.<sup>203</sup> Aqui ganha toda pertinência a opção da interpretação sistemática, método hermenêutico dos mais amplos, compreensivo de diversos métodos, que habilita o cientista a promover uma compreensão plena, integrada, da norma jurídica.

Se o Direito Tributário brasileiro apresenta-se como um *sistema*, de matriz predominantemente constitucional, que se caracteriza por acentuado nível de *abertura* e *rigidez*, então está claro que as normas de Direito Tributário não são obtidas direta e isoladamente das disposições específicas relativas ao Sistema Tributário Nacional. Se qualquer interpretar juscientífico requer lentes sistemáticas, com maior razão deve sê-lo o interpretar nos foros do Direito Tributário, cuja *rigidez*, por um lado, torna inarredável a consideração de uma miríade de normas (tributárias) relativas à atribuição de competências, às limitações ao poder de tributar (tributárias e gerais) e mesmo às normas (gerais) sobre os pressupostos formais e materiais para sua alteração constitucional; e cuja *abertura*, por outro lado, exige que o sistema de Ciência do Direito Tributário seja construído com material constitucional e sobre alicerces constitucionais.

---

<sup>202</sup> Acreditamos na necessária consideração de elementos outros que não estritamente jurídicos para a adequada compreensão do ordenamento. Nesta linha, divergindo do normativismo clássico, não rechaçamos a possibilidade de o intérprete buscar elementos de história, filosofia e sociologia para habilitar-se a uma compreensão mais integrada e integrante da norma jurídica (seu objeto imediato de investigação) em uma exegese mais aberta sob o ponto de vista semântico e pragmático. Trata-se de empreender uma pesquisa dogmática interdisciplinar, compreendendo as normas de direito positivo na complexidade da sua formação. E, neste sentido, estamos com Souto Maior BORGES, em seu **Curso de Direito Comunitário** (2009, p. 33); muito embora, na obra do mestre pernambucano, a metodologia adotada tenha sido estritamente normativista, sem negar a legitimidade da investigação de outras áreas do conhecimento.

<sup>203</sup> Essa forma de encarar o descrever jurídico-científico não é uma novidade rebelde. A preocupação com a amplitude da investigação jurídica já estava presente, por exemplo, em PONTES DE MIRANDA, que contrapunha a investigação do sistema jurídico, em toda a sua riqueza histórica e dogmática, e a letra da lei. Na visão do mestre alagoano, deve o intérprete conciliar tais elementos, no que possível, buscando o sentido – dogmática e historicamente – mais adequado às relações humanas, sem dar ensejo ao arbítrio do juiz. Muito embora apostasse na possibilidade de “revelação” da norma (com o que não concordamos), o autor põe em evidência o papel do intérprete em adequar o conteúdo da lei, seja corrigindo erro de expressões do legislador, seja remediando o envelhecimento da regra jurídica. (PONTES DE MIRANDA, 2000, p. 14)

Portanto, a compreensão científica das normas de Direito Tributário não pode andar apartada do edifício constitucional, requerendo, mais que isso, absoluta atenção aos pilares da estrutura: os princípios fundamentais do sistema, dentre os quais se insere **o princípio da solidariedade**. Eis a suma pertinência das considerações acima para os propósitos deste trabalho.

### 3.2. AS NORMAS DE SOLIDARIEDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

De modo similar ao que fizemos no capítulo anterior, é possível aqui ensaiar uma seleção de normas constitucionais de solidariedade – princípios, direitos, deveres, instrumentos – pertencentes ao subsistema tributário da Constituição.

Assim, comecemos pelo *locus* comum.

O artigo 145 da Constituição, primeiro do Capítulo “Sistema Tributário Nacional” e que logo define quais tributos poderão os entes da Federação instituir (incisos I a III), não tarda em proclamar o mais conhecido dos princípios justributários, a **capacidade contributiva** (§ 1º). A teor do que preceitua o dispositivo, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

A **capacidade contributiva** é princípio portador do valor da igualdade, mas também o é, em grande medida, da solidariedade. Como melhor veremos, apesar da redação tacanha do dispositivo constitucional, trata-se de preceito que, interpretado sistematicamente, carrega grande potencial de realização da solidariedade. Pois, conquanto tradicionalmente encarada como especificação da igualdade, é sob as luzes da solidariedade que a capacidade contributiva conhece o seu melhor sentido, sobretudo no que se refere à proteção do **mínimo vital** (intributável) e à modulação da prestação tributária em conformidade com o cumprimento do dever de contribuir às cargas públicas .

É o princípio da capacidade contributiva, em sua vertente de **mínimo vital**, que subjaz à regra constitucional prevista no art. 5º, LXXVI, que garante a

gratuidade de taxas de registro civil de nascimento e para certidão de casamento para os reconhecidamente pobres. E que subjaz à regra que garante a “não incidência” de ITR sobre as pequenas glebas rurais quando “as explore o proprietário que não possua outro imóvel” (art. 153, VI, § 4º).<sup>204</sup>

E é também o princípio da capacidade contributiva, sob a ótica, sobretudo, da solidariedade, que inspira o comando-princípio de **seletividade** de alíquotas, de acordo com a **essencialidade** do produto, impondo providências legislativas de desoneração tributária de bens indispensáveis à existência digna da pessoa. A seletividade é prevista, no art. 153, § 3º, da Constituição para o imposto sobre os produtos industrializados<sup>205</sup> e, no art. 155, § 2º, para o imposto sobre circulação de mercadorias<sup>206</sup>.

Não só a igualdade, como também a **solidariedade**, é perseguida pelo dispositivo constitucional que determina a **progressividade** do IR (art. 153, § 2º)<sup>207</sup>

---

<sup>204</sup> Ambas as regras versam sobre imunidade, a despeito da expressão “não incidência”. O legislador constituinte, não raras vezes, ao instituir regras de imunidade, incorreu em imprecisão, aludindo à “**não incidência**” (art. 149, § 2º, art. 153, § 3º, III e § 4º, II; art. 155, § 2º, X; art. 156, § 2º, I; art. 85, ADCT) ou à “**isenção**” (art. 5º, inc. LXXIII e LXXVI; art. 184, § 5º, art. 195, II, § 7º).

Cumpra observar, no entanto, que há certo denominador comum na doutrina especializada, no que concerne à diferença entre imunidade, isenção e não incidência tributária, de que as três categorias mereceriam ser consideradas casos de “não incidência”, de tal forma que se convencionou classificá-las de acordo com as expressões *não incidência estabelecida na Constituição* (imunidade); *não incidência prevista em lei* (isenção); e *não incidência pura e simples* (não incidência em sentido estrito). Mais correta nos parece, entretanto, a proposição de Paulo de Barros CARVALHO (2005, p. 171 e ss.), para quem imunidade tem por característica curial, além de sua estatutura constitucional, o papel de colaboração no desenho das competências tributárias, diferentemente da isenção, que somente reduz o campo de abrangência dos critérios da regra-matriz de incidência. A isenção, portanto, cuida da problemática da incidência, ao passo que as imunidades antecedem-na, sob o ponto de vista lógico.

<sup>205</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; (...) IV - produtos industrializados; § 3º - O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

<sup>206</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

<sup>207</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

e do IPTU (art. 156, § 1º, I)<sup>208</sup>, ordenando ao legislador tributário que, por meio de progressão de alíquotas em função da dimensão da base de cálculo, concretize as aspirações redistributivas do sistema constitucional.

Segmento de maior expressão do Direito Tributário solidário na Constituição corresponde, ao nosso ver, ao conjunto de normas que se traduzem numa **extrafiscalidade de índole social**, objetivando a indução de comportamentos, situações ou regimes solidários pela via do tributo.

Compreendida numa feição ampla, a extrafiscalidade social abrange um extenso rol de normas, inclusive aquelas com finalidade redistributiva direta (tributos progressivos) e as de seletividade de alíquotas conforme a essencialidade do objeto tributado, pelo que tais categorias de normas não apenas constituem **princípios** derivados da capacidade contributiva e da solidariedade (portadores do mesmo valor que aqueles detêm), como também **regras** que instituem **caminhos de realização** desses princípios superiores.

Podemos contemplar outras disposições na Constituição que instituem típicas regras vocacionadas a criar, mediata ou imediatamente, mecanismos ou canais de realização dos direitos e princípios da solidariedade.

Lapidar exemplo destas regras é a que atribui à União a competência de articular sua ação em prol do desenvolvimento e da redução das desigualdades regionais, possibilitando a instituição de **incentivos regionais**, que compreendem “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas” (art. 43, § 2º, inc. III)<sup>209</sup>, e a que, reforçando a primeira, admite que a União conceda “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”

---

<sup>208</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel;

<sup>209</sup> Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. § 1º - Lei complementar disporá sobre: (...) § 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) ; III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

(art. 151, I).<sup>210</sup>

A despeito de tais providências exigirem a mediação do legislador, essas regras consubstanciam **instrumento constitucionalmente avalizado** para que seja atingido o princípio-objetivo de **redução das desigualdades regionais** (art. 3º, III) e, por conseguinte, da solidariedade (art. 3º, I).

Também neste ponto se encaixam, parece-nos, as regras que garantem a imunidade de **taxas para os atos necessários ao exercício da cidadania**, para o *habeas corpus* e *habeas data* (art. 5º, LXXVII, *in fine*) e à ação popular, que tenha por objetivo anular ato lesivo ao **patrimônio**, ao **meio ambiente** e ao **patrimônio histórico e cultural** (art. 5º, LXXIII). Trata-se, nitidamente, de instrumentos de concretização do princípio da solidariedade e dos direitos a ele correlatos (direito ao meio ambiente, ao patrimônio histórico-cultural, etc.).

Ainda, são notáveis as regras de direito constitucional tributário que se direcionam a estimular o atendimento à **função social da propriedade**, princípio solidarístico por excelência. O mecanismo eleito pelo Constituinte, para esse fim, é geralmente o da chamada **progressividade extrafiscal**, no bojo da qual a variação de alíquotas se dá não em função da *dimensão da base de cálculo*, mas em função de critérios outros relacionados ao comportamento que se pretende estimular (regressão de alíquotas) ou desestimular (progressão de alíquotas).

A Constituição prevê a progressividade extrafiscal *social* para três figuras tributárias: (1) para o ITR, visando a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, VI, § 4º)<sup>211</sup>; (2) para o IPTU, visando ao adequado aproveitamento da propriedade urbana, conforme plano diretor do Município (art. 182, § 4º, II)<sup>212</sup>; (3) para o IPVA, possibilitando estimular a

---

<sup>210</sup> Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.**

<sup>211</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural; (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

<sup>212</sup> Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 1º - O plano diretor,

aquisição de veículos cujo tipo ou uso seja socialmente relevante ou ambientalmente adequado (art. 155, § 6º)<sup>213</sup>. Todos, instrumentos fiscais para fins não fiscais: realizar os princípios-valor da função social e da solidariedade.

Outra regra semelhante é a prevista no art. 195, § 9º da Constituição, segundo a qual as contribuições sociais a cargo da empresa ou equiparada (art. 195, I) “poderão ter **alíquotas** ou **bases de cálculo diferenciadas**, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”<sup>214</sup>. A técnica da progressividade pode consistir na instituição de alíquotas que induzam, por exemplo, o crescimento de setores da economia considerados essenciais ou empresas que se apresentem como grandes geradoras de empregos.

Outras normas direcionadas à função extrafiscal do tributo são aquelas que consubstanciam **imunidades constitucionais a entidades socialmente relevantes**. Efetivamente, não são apenas as próprias pessoas políticas as beneficiadas pela intributabilidade no texto constitucional – no que concerne ao seu patrimônio, renda e serviços. Também entidades de interesse social relacionadas no dispositivo a seguir transcrito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

---

aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

(...) § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

<sup>213</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III - propriedade de veículos automotores. (...) 6º O imposto previsto no inciso III: (...) II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

<sup>214</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.



VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

No que concerne às imunidades aplicáveis aos templos de qualquer culto<sup>215</sup> e aos partidos políticos, o princípio que se pretende tutelar não é o da solidariedade e sim o da liberdade religiosa e a democracia, respectivamente, de modo que a solidariedade parece pouco auxiliar na definição do conteúdo e alcance dos preceitos imunizantes.

Quanto à imunidade concedida às entidades sindicais dos trabalhadores, o princípio da solidariedade comparece de modo indireto. Além de visar à proteção do valor social do trabalho, a imunidade também pretende estimular, por meio de norma fiscal, a chamada solidariedade de grupo. Esse conjunto de princípios igualmente está na base do **tratamento tributário**

<sup>215</sup> A questão concernente à imunidade tributária das Igrejas é bastante polêmica, e a celeuma tem se acirrado cada vez mais nos dias presentes, diante das astronômicas somas de dinheiro angariadas pelos templos de diversos cultos. No Brasil, no ano de 2011, a arrecadação das Igrejas (católicas, evangélicas e demais) perfez o montante de R\$ 20,6 bilhões, revelando, evidentemente, uma nítida capacidade econômica dessas instituições. (FOREQUE, 2013). Dias após a divulgação desses números na Folha de São Paulo, Helio SCHWARTSMAN publicou em sua coluna, nos editoriais do mesmo jornal, texto intitulado "solidariedade tributária", criticando a imunidade das Igrejas à luz do princípio da solidariedade. Nas palavras do filósofo: "difícil justificar que a fé seja imune a impostos quando outros itens, talvez ainda mais essenciais à vida, como alimentos e remédios, são às vezes pesadamente onerados. Penso que já é hora de prevalecer o princípio da solidariedade tributária, pelo qual todos pagam para que as alíquotas sejam menores" (SCHWARTSMAN, 2013). Cremos que a questão não deva ser perspectivada, essencialmente, à luz do princípio da solidariedade e sim no da liberdade religiosa, pelo que não nos demoramos aqui. No entanto, é importante reconhecer que as Igrejas constituem um importante espaço de realização da solidariedade, representando, no Brasil, o local mais procurado para a prestação de serviços voluntários. Pesquisa elaborada no ano de 2011 pelo IBOPE Inteligência, encomendada pela Rede Brasil Voluntário, estima que, das pessoas que praticam o voluntariado, 49% o fazem no seio de instituições religiosas (IBOPE Inteligência, 2011).

**adequado ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas**, missão que o constituinte atribuiu ao legislador complementar (art. 146, III, c).

Já a imunidade das instituições de educação e de assistência social evoca de forma direta a noção de solidariedade multidimensional, uma vez que libera do ônus de contribuir com as cargas públicas aquelas pessoas e atividades relevantes para a concretização de direitos de solidariedade. Guarda, ademais, plena coerência com os dispositivos constitucionais que, a despeito de atribuírem ao Estado o dever de garantir a educação e de prestar assistência, abrem espaço para que a sociedade nestes campos se envolva (art. 206, inc. III e VI; art. 204, II).

Além do dispositivo acima transcrito, há no **art. 195, § 7º** regra que prevê imunidade específica para contribuições sociais, relativamente a entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei<sup>216</sup>.

Relacionado à capacidade contributiva de matriz solidária está o dispositivo que protege a **micro e pequena empresa** (art. 146, III, c)<sup>217</sup>, garantindo-lhes, conquanto às ensanchas do legislador complementar, a definição de tratamento diferenciado e favorecido, inclusive regimes especiais ou simplificados.

No plano específico da **proteção ao meio ambiente**, que se insere entre os chamados “direitos de solidariedade” ou direitos da terceira dimensão, cabe referir que o art. 170, inciso VI, da Constituição, ao estabelecer que a ordem econômica observará o princípio da “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”, também abre caminhos a que

---

<sup>216</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

<sup>217</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

medidas fiscais de indução de comportamentos ambientalmente adequados sejam instituídas pelo legislador infraconstitucional.

Mas há ainda na Constituição normas explícitas de cunho extrafiscal ambiental, como aquela, já citada, que prevê a tributação progressiva do ITR em conformidade com o atendimento à função social (art. 153, § 4º), dentre cujos critérios está a *utilização adequada dos recursos naturais disponíveis* e a *preservação do meio ambiente* (art. 186, II).

Por fim, é de citar normas que, não obstante pertencentes ao âmbito da **destinação de recursos** e, por conseguinte, mais afetas ao Direito Financeiro que ao Direito Tributário em sentido estrito, merecem ser citadas, pela forte inspiração solidarística que manifestam e porque, em última análise, dizem com o fenômeno fiscal numa concepção ampla.

Neste sentido, cabe mencionar todo o rol de contribuições sociais, subcategoria de tributo que se caracteriza, precipuamente, por sua **destinação específica**, frequentemente vinculada a **fins e interesses sociais imediatos**, como as contribuições destinadas ao custeio do regime de previdência e assistência social, vedada a sua utilização para outros fins (art. 195 c/c art. 167, XI).

Cita-se também a “contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível” (art. 177, § 4º), cuja arrecadação deve ser destinada “ao financiamento de **projetos ambientais** relacionados com a indústria do petróleo e do gás” (art. 177, § 4º, b).

Cumpre, ao cabo, fazer referência ao **Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza**, instituído pelo art. 79 da ADCT<sup>218</sup> com o objetivo de

---

<sup>218</sup> Incluído pela Emenda Constitucional nº 31/00, em princípio para vigorar até o ano de 2010, mas prorrogado, por tempo indeterminado, pela Emenda Constitucional nº 67/10.

Eis o teor do dispositivo constitucional: Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

Segundo o texto da Constituição (art. 80, ADCT), o Fundo deve ser alimentado por, entre outros recursos, os provenientes da arrecadação do IPI (especificamente o adicional de 5% do imposto, incidente sobre produtos supérfluos), assim como da arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas. É manifestação patente do princípio da solidariedade e seu objetivo correlacionado, de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais.

Claro está, portanto, que a solidariedade é marca impressa não só no Sistema Constitucional Brasileiro como um todo, mas também, de modo especial, no Sistema Constitucional Tributário, que se apresenta como um dos modos de concretização do objetivo previsto no art. 3º, inciso I, do Diploma Maior.

Esse conjunto de disposições já fornece um bom panorama. Mas é necessário aprofundar, investigando o sentido, contexto e alcance dos principais institutos e categorias tributárias à luz do princípio da solidariedade, empreendimento que faremos na sequência.

---

Parágrafo único. O Fundo previsto neste artigo terá Conselho Consultivo e de Acompanhamento que conte com a participação de representantes da sociedade civil, nos termos da lei.”

A composição do Fundo é prevista no art. 80 do ADCT: “Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: I - a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; II - a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo; III - o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição; IV - dotações orçamentárias; V- doações, de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas do País ou do exterior; VI - outras receitas, a serem definidas na regulamentação do referido Fundo. (...)”

### 3.3. SOLIDARIEDADE SOCIAL TRIBUTÁRIA: PANORAMA DOUTRINÁRIO

#### 3.3.1. O SILÊNCIO DA DOUTRINA ESPECIALIZADA

Não é necessário proceder a um levantamento de toda a literatura jurídico-tributária já produzida, aqui e alhures, no último século e meio, para observarmos que, de um modo geral, o princípio da solidariedade encontra escasso e quase insignificante prestígio na doutrina especializada.

Basta consultarmos os modernos cursos, compêndios e tratados deste ramo do Direito. Difícil encontrar quem não abrace a plena vinculação do Direito Tributário aos princípios fundamentais da Constituição, admitindo explícita ou implicitamente o caráter aberto do sistema tributário. Também não é infrequente observar títulos, subtítulos, ou obras inteiras, relacionando tributação e os princípios da legalidade, da igualdade, propriedade, liberdade, segurança jurídica. Mas o silêncio é generalizado quando o tema é princípio da solidariedade. Não preenchem os dedos das mãos as obras de Teoria do Direito Tributário que confirmem realce ao princípio da solidariedade<sup>219</sup> ou obras inteiramente dedicadas a esse princípio no âmbito da tributação.<sup>220</sup>

É de causar estranheza esse fato, já que, como vimos, desde que se pode conceber um Estado Fiscal, é possível pensar numa plataforma mínima de solidariedade, na medida em que inexiste uma correspondência direta entre os beneficiários dos serviços públicos e o universo de contribuintes, tampouco uma equivalência entre o valor de tributo pago e a dimensão econômica dos serviços estatais, em especial os de natureza indivisível. E o fato causa estranheza, sobretudo, nos quadrantes do Estado Contemporâneo, um Estado Democrático e Social de Direito, profundamente pautado pelo princípio da solidariedade, centrado

---

<sup>219</sup> Exceção que merece nota é o **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, de Ricardo Lobo TORRES, que não só dedica uma seção inteira ao valor-princípio da solidariedade (volume II, título I, capítulo I, seção VI), como também consagra um capítulo aos “princípios vinculados à solidariedade” (volume II, título III, capítulo V).

<sup>220</sup> No Brasil, destaca-se a coletânea de artigos publicados sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, sob o título **Solidariedade Social e Tributação** (São Paulo, Dialética, 2005) e o livro de Ernani CONTIPELLI, fruto de tese de doutorado na USP, publicado pela Editora Almedina sob o título **Solidariedade Social Tributária** (Coimbra, 2010).

na dignidade da pessoa humana, reverenciador dos direitos fundamentais de várias dimensões.

Falar de solidariedade no Direito Tributário pode conduzir muitos à pauta equivocada, pois neste ramo jurídico o termo é empregado com bem mais frequência para aludir ao *vínculo obrigacional* que se estabelece entre devedores para assegurar o adimplemento do tributo. Por isso, muitos dirão, se confrontados com as acepções do termo, que a solidariedade, em seu sentido técnico (obrigacional-tributário), é vocábulo de preciso conteúdo deôntico, sancionador, ao passo que a solidariedade, em sentido axiológico ou principiológico, pode nada significar e a ninguém obrigar. Tal como sustentou Pierre BELTRAME:

(...) em matéria fiscal, a solidariedade, tomada em sua acepção técnica, é frequentemente referida como vínculo obrigacional entre devedores para assegurar o pagamento dos impostos. Mas passando da linguagem jurídica para a linguagem comum, o termo solidariedade perde sua precisão para nada significar. Assim, ela passa de uma obrigação jurídica precisa, e sancionável por lei em caso de não execução, a uma obrigação moral que não comporta outra sanção senão a da reprovação social ou do peso na consciência (2003, p. 01, tradução nossa)

A falta de desenvolvimento doutrinário em torno de uma solidariedade social tributária pode ter suas razões históricas. Lembremos que é recente a formação deste ramo do direito como disciplina didaticamente autônoma. Importante registro a esse respeito é fornecido por Sainz de BUJANDA, que aponta a *Reischabgabenordnung* de 1919 (Código Tributário Alemão) como o grande marco legislativo e, consequentemente, científico do Direito Tributário contemporâneo. A iniciativa alemã foi pioneira na elaboração de um diploma normativo coerente, sistematizado, inteiramente voltado para disciplinar as relações jurídico-tributárias, até então tratadas na órbita do direito comum ou civil.<sup>221</sup>

Como seria de esperar, essa produção legislativa cedo conduziu a iniciativas semelhantes em outros ordenamentos e foi responsável pelo desenvolvimento de uma produção doutrinária profícua, que deu origem à

---

<sup>221</sup> A este respeito, ver: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Madrid, Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985; HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Trad. Leandro Stok e Francisco M. B. Cejas. Rosario, Editorial Nova Tesis, 2004.

chamada doutrina fundacional do Direito Tributário<sup>222</sup>. Verificaram-se notáveis progressos no âmbito da dogmática jurídico-tributária, com a dissecação do fato gerador, da relação jurídica tributária, da estrutura da regra-matriz de incidência. Esse modo de estudar e recortar o Direito Tributário logrou, por certo, avanços notáveis no campo da dogmática, e na compreensão do fenômeno tributário em sentido estrito (fenomenologia da incidência, estrutura da norma tributária, etc.), mas o progresso obtido no campo da técnica não proporcionou similares avanços no campo da ética, dos fundamentos, das finalidades do tributo. Isto também se deve à tradição, assim adquirida, de apartar o Direito Tributário das Finanças Públicas e de outras disciplinas conexas, tradição que se instalou irremediavelmente, no Brasil, por obra de Alfredo Augusto BECKER, que de sua parte absorveu a posição de Achille GIANNINI.

Por isso, pouco admira verificar que a dogmática tributária contemporânea, ainda vinculada às tradições doutrinárias que lhe precederam, não contemple trabalhos sistematizados e inteiramente voltados para o conteúdo e alcance do princípio da solidariedade no Direito Tributário. Mas o ambiente, hoje, não é tão hostil a que tentemos caminhar neste sentido. A referência à solidariedade por esses foros não chega a ser incomum quando mapeamos os trabalhos que, dedicados a outras temáticas do Direito Tributário, flertam com ou mesmo enfrentam (até demoradamente) o princípio. Ainda, já se cataloga um repertório até considerável de artigos científicos e de monografias jurídicas dedicadas a conectar solidariedade e tributação.

Antes de minudenciarmos as diferentes perspectivas da solidariedade no âmbito do Direito Tributário, parece de bom proveito traçar um panorama essencial sobre o assunto entre os autores de maior destaque na doutrina tributária.

---

<sup>222</sup> Entre os principais expoentes da doutrina fundacional, podemos citar os alemães Otto MAYER, Albert HENSEL e o austríaco Franz Von MYRBACH-RHEINFELD, que na primeira metade do século XX, efetivamente colaboraram na fundação do moderno Direito Tributário.

### 3.3.2. CONSTRUÇÃO TEÓRICA DA SOLIDARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCIPAIS POSICIONAMENTOS.

Na fase embrionária do Direito Tributário, quando este se ligava umbilicalmente ao Direito Financeiro, formando juntos um só corpo, algumas referências à solidariedade em matéria fiscal apareciam na doutrina europeia, nos estudos relativos à causa *impositionis* ou à fundamentação das exações tributárias. Neste sentido, são lembrados os nomes dos juristas franceses Leroy-BEAULIEU, LAFARRIERE e WALINE<sup>223</sup>

Mas podemos dizer que a porta de entrada da solidariedade social no debate tributário foi efetivamente aberta pela Constituição Italiana de 1947<sup>224</sup>, que estampou nas primeiras linhas do texto constitucional os “deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social” (art. 2º)<sup>225</sup>

A partir deste preceito, a doutrina jurídica italiana se dedicou profundamente ao estudo da solidariedade e seu alcance nos diversos ramos do direito.

No âmbito justributário, a solidariedade teve seu ingresso garantido pela mão do subprincípio da *capacidade contributiva*. Doutrinadores como Ignacio MANZONI (*Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*), em 1965, e Gian Antonio MICHELI (*Corso di diritto tributario*), em 1970, manifestaram-se no sentido de que a fórmula constitucional do princípio da capacidade contributiva (contemplada no art. 53 da Carta Italiana de 1947) revela a *matriz solidarística* que conforma a função redistributiva do tributo (dedutível do § 2º do art. 53).<sup>226</sup>

<sup>223</sup> A referência é feita por Paulo CALIENDO (*Direito Tributário – Três modos de pensar a tributação*. 2009, p. 162)

<sup>224</sup> Também referida como Constituição de 1948, uma vez que, embora publicada em 27 de dezembro de 1947, apenas entrou em vigor em 01 de janeiro de 1948.

<sup>225</sup> No original: “La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.”. Documento disponível no endereço eletrônico: [http://www.senato.it/documenti/repository/relazioni/libreria/Costituzione\\_anastatica.pdf](http://www.senato.it/documenti/repository/relazioni/libreria/Costituzione_anastatica.pdf)

<sup>226</sup> O registro é de Augusto FANTOZZI (*Diritto Tributario*. Seconda Edizione. UTET, Torino, 1998, p. 31, nota de rodapé 51).



Mas o principal marco teórico no assunto é, indubitavelmente, representado por Francesco MOSCHETTI, por sua magistral monografia ***Il principio della Capacità Contributiva***, originalmente publicada em 1973. A importância da obra, segundo explicam os prefaciadores da edição espanhola<sup>227</sup>, deve-se, em especial, à sua original preocupação com questionar o papel fundamental que o sistema tributário representa ou pode representar na transformação das estruturas sociais de seus dias (MOSCHETTI, 1980, p.18-19).

Foi MOSCHETTI o responsável por relacionar capacidade contributiva e solidariedade como conceitos absolutamente dependentes, “dois aspectos da mesma realidade” (2009, p. 285). Sua contribuição está em atrelar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva ao dever de solidariedade e desprendê-lo do princípio da igualdade (como tradicionalmente a questão é tratada), extraíndo dessa nova orientação importantes consequências jurídicas, em especial relacionadas à proteção do mínimo existencial e à progressividade do sistema tributário.

A compreensão do art. 53 da Constituição Italiana, tão bem empreendida por MOSCHETTI, a partir de outros dispositivos constitucionais, notadamente o que consagra a solidariedade, é um caso exemplar de interpretação sistemática das normas constitucionais tributárias.

E, na sequência, outros autores italianos abraçaram a mesma linha de orientação, a exemplo de Augusto FANTOZZI (1998, p. 31-44), Enrico de MITA (2005, p. 223) e Claudio SACCHETTO (2005, p. 22-25).

Atualmente, os estudos em torno da solidariedade no Direito Tributário não têm se voltado exclusivamente para o tema da capacidade contributiva, avançando para outras possibilidades de atuação do princípio. Neste sentido, ainda em terreno italiano, merecem menção os juristas Felice GIUFFRÉ<sup>228</sup> e

---

<sup>227</sup> ***El principio de capacidad contributiva***. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980. (Tradução e prefácio de Juan CALERO GALLEGÓ e Rafael NAVAS VAZQUEZ).

<sup>228</sup> GIUFFRÉ, Felice. *Libertà e solidarietà nella prospettiva del nuovo modello federale di Welfare. Giornate europee di Diritto Costituzionale Tributario. V edizione: Il dovere di solidarietà* Bergamo, facoltà di Economia, 14/15 novembre 2003; Do mesmo autor: *La corte costituzionale in cammino: da un modello casistico all'interpretazione della solidarietà*. In: *Giurisprudenza costituzionale*, v. 43, n. 3, p. 1963-1988, magg./giugno. 1998.

Natalino IRTI<sup>229</sup>, que se dedicam à análise da solidariedade social na Constituição de 1947, explorando alguns aspectos de política fiscal, notadamente os regimes de tributação favorecida a entidades sem fins lucrativos. Semelhante caminho é trilhado por Victor UCKMAR, que, em artigos específicos, aproximou tributação e finalidades sociais, inclusive analisando a temática dos benefícios fiscais a entidades *non-profit*.<sup>230</sup>

Na doutrina estrangeira, em uma diferente perspectiva, ganharam destaque os trabalhos de José Casalta NABAIS, autor que tratou da solidariedade em conexão com o **Dever Fundamental de Pagar Impostos** (1998), em obra que recebeu o mesmo nome. Mas para além de relacionar a solidariedade como dever de pagar impostos e com a própria capacidade contributiva, NABAIS enfrentou diversas facetas de aplicação do princípio da solidariedade no Direito Tributário, seja pela via da *fiscalidade* (por meio da seleção e descrição dos fatos tributários; mediante progressividade de alíquotas), seja pela via da *extrafiscalidade* (concessão de benefícios fiscais para persecução de resultados econômicos ou sociais). A tanto dedicou alguns artigos especializados.<sup>231</sup>

Entre nós, também Ricardo Lobo TORRES aliou o princípio da solidariedade ao dever fundamental de contribuir<sup>232</sup>, mas conferiu especial realce à solidariedade como fundamento ético moral do princípio da capacidade contributiva, aludindo ao que denominou de “capacidade contributiva solidária” (2005, v. II, p. 583-588). Nas palavras do autor, “é no campo da capacidade contributiva que se torna mais importante a solidariedade”, de tal forma que a

---

<sup>229</sup> IRTI, Natalino. *Concetto giuridico di mercato e dovere di solidarietà*. In: **Rivista di diritto civile**, v. 43, n. 2, p. 185-191, mar./apr. 1997

<sup>230</sup> Mencionamos dois artigos do Professor da Universidade de Gênova: As entidades non-profit: uma categoria de sujeitos jurídicos? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p.222-239; e *El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades financieras del Estado y la Justicia Económica*. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, n. 80, 2001, p. 8-14.

<sup>231</sup> Algumas Considerações Sobre a Solidariedade e Cidadania. In: **Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra**, LXXV, 1999, p. 145-174. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

<sup>232</sup> No dizer de TORRES, “a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental.” (2005, V. 2, p. 181)

“carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência” (2005, v. II, p. 584).

Na doutrina pátria, é bom ressaltar, não há novidade na aproximação entre solidariedade e capacidade contributiva. A este respeito, encontramos numerosas referências, conquanto isoladas e breves, em autores como Aliomar BALEEIRO<sup>233</sup> Roque CARRAZZA<sup>234</sup>, Betina Treiger GRUPENMACHER<sup>235</sup>, Misabel DERZI<sup>236</sup> e Helenilson PONTES<sup>237</sup>.

Hugo de Brito MACHADO, em seu **Curso de Direito Tributário**, dedica um tópico inteiro ao tema, reconhecendo a solidariedade como um princípio de estatura constitucional, mas criticando as propostas tendentes a encarar o

---

<sup>233</sup> O tratadista aponta a solidariedade como fundamento da capacidade contributiva, mormente do mínimo vital: “Além de razões inspiradas na **solidariedade social**, outras de caráter prático e lógico condenariam impostos sobre criaturas de reduzida capacidade contributiva”. (1996, p. 259, grifo nosso)

<sup>234</sup> Reconhecendo o princípio da capacidade contributiva como intimamente conectado ao princípio da igualdade, e um dos mecanismos mais eficazes ao alcance da Justiça Fiscal, Roque Antônio CARRAZZA enfatiza que os “impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de **solidariedade** política, econômica e social” (2011, p. 96; grifo nosso).

<sup>235</sup> Citamos, a respeito, estudo recentemente publicado pela autora, fruto de pós-doutoramento pela Universidade de Lisboa (**Das exonerações tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais**): “A liberdade, a **solidariedade** e a igualdade são os sustentáculos do Estado Democrático de Direito e bem assim do Estado Social de Direito. A justiça fiscal só se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais pesadamente aqueles que têm mais aptidão para contribuir e desobrigando do pagamento de tributos aqueles que, muito embora tenham **capacidade econômica**, não possuem capacidade para arcar com o ônus da tributação, pois toda a sua disponibilidade financeira absorvida com a sua manutenção e a de sua família”. (GRUPENMACHER, 2012, p. 45; grifo nosso) Em outra de suas publicações, bebendo na fonte de Francesco MOSCHETTI, GRUPENMACHER também reconhece o caráter solidário do dever de contribuir: “(...) se é certo que o contribuinte tem direitos a serem respeitados no exercício da competência tributária, é igualmente certo que o dever de pagar impostos é insito á cidadania e decorre da ideia de solidariedade precursoramente estudada por Francesco MOSCHETTI (...)” (GRUPENMACHER, 2004, p. 12).

<sup>236</sup> O que fica claro nesta passagem: “A Constituição adota a concepção de tributo como **solidariedade**, graduado de acordo com a **capacidade econômica** e não meramente troca entre serviços públicos prestados” (DERZI, 2003, p. 160; grifo nosso).

<sup>237</sup> Helenilson Cunha PONTES, que se dedicou ao estudo da capacidade contributiva, avaliou que este princípio tributário “representa, no contexto do sistema tributário nacional, a afirmação dos valores '**solidariedade**' e 'justiça', que constituem objetivos fundamentais da República Brasileira, e o Estado é compelido constitucionalmente à busca destes objetivos no exercício da potestade tributária”. (2000, p. 104; grifo nosso).

princípio como fórmula derogatória da legalidade.<sup>238</sup> Em semelhante linha, os estudos empreendidos por Raquel Cavalcanti Ramos MACHADO na obra **Interesse público e direitos do contribuinte**.<sup>239</sup>

Sacha Calmon Navarro COELHO, em diversas passagens de seu **Contribuições no Direito Brasileiro**, perpassou por reflexões alusivas à solidariedade, encarando-a como base ética (axiologia jurídica) que informa o sistema dos impostos, em cuja teoria “a solidariedade refulge com esplêndido vigor” (2007, p. 9). COELHO compreende a solidariedade como sobrevalor típico da Teoria dos Impostos, e, conquanto de forma rápida e pontual, relaciona-a aos princípios da capacidade contributiva, pessoalidade, progressividade e proporcionalidade<sup>240</sup>.

Com maior profundidade, ocupou-se do assunto Ernani CONTIPELLI, em sua monografia **Solidariedade Social Tributária**, objeto de tese de doutoramento na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Prof. Dr. José Arruda Alvim Neto<sup>241</sup>. Partindo da teoria tridimensional de Miguel REALE, CONTIPELLI alude à solidariedade como “invariante axiológica do Estado Democrático de Direito”, que informa a compreensão de todo o sistema constitucional. No âmbito tributário-financeiro, o autor visualiza diversas projeções do princípio da solidariedade, que, segundo ele, alcança desde a definição de competências e arquétipos tributários, perpassando pelo princípio tributário da capacidade contributiva e o princípio financeiro da afetação. O mesmo autor também produziu artigos em que articulou o princípio da solidariedade com o

---

<sup>238</sup> O autor o diz em duras palavras: “*Legalidade e solidariedade* são princípios que se completam na difícil tarefa de controlar o Poder, em benefício da liberdade, não se devendo admitir que a invocação do princípio da solidariedade possa ser útil para justificar a violação da lei. (...) A tese que coloca a solidariedade como algo capaz de justificar a cobrança de tributos sem apoio na lei, amparada na capacidade contributiva, é tese típica do Nazismo. Não obstante apresentada como tese moderna, ela, na verdade, apenas ressuscita o autoritarismo.” (MACHADO, 2008, p. 45; itálicos no original).

<sup>239</sup> A autora desenvolve consistente crítica ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular na relativização de direitos, no que analisa o desvirtuamento retórico do princípio da solidariedade.

<sup>240</sup> São suas palavras: “A solidariedade, frise-se, expressa-se na capacidade contributiva, na pessoalidade, na progressividade e até na proporcionalidade” (COELHO, 2007, p. 33).

<sup>241</sup> Obra publicada em 2010 pela editora Almedina: CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária** (tese de doutoramento). Coimbra, Almedina, 2010.

federalismo fiscal<sup>242</sup>, e com a noção de extrafiscalidade.<sup>243</sup>

Digna de menção é a obra coordenada por Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, reunindo artigos de diversos representantes da doutrina tributária nacional<sup>244</sup> e estrangeira<sup>245</sup>, todos dedicados a desenvolver, sob diferentes perspectivas, a proposta que intitula a coletânea: **Solidariedade social e tributação**.<sup>246</sup>

Douglas YAMASHITA<sup>247</sup>, apreciando o modelo de Estado Democrático e Social de Direito na Constituição de 1988, compreende a solidariedade como fundamento do *dever de contribuir*<sup>248</sup>, mas também o conecta com os princípios da *capacidade contributiva e mínimo existencial*.<sup>249</sup> Perpassa, ainda, pelas noções de *progressividade* e *extrafiscalidade* como forma de concretizar a solidariedade social.<sup>250</sup> Marciano Seabra de GODOI e Marco Aurélio GRECO, à semelhança de YAMASHITA, também trabalham com diferentes perspectivas de aplicação do princípio da solidariedade.

Segundo GRECO, o valor solidariedade social aparece em três

---

<sup>242</sup> CONTIPELLI, Ernani. Normas gerais de Direito tributário Solidariedade e federalismo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 19, n. 97, p. 13-21, mar./abr. 2011

<sup>243</sup> CONTIPELLI, Ernani. Solidariedade social tributária e extrafiscalidade. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 19, n. 100, p. 69-86, set. 2011

<sup>244</sup> Douglas YAMASHITA, Humberto ÁVILA, Marciano Seabra de GODOI, Marco Aurélio GRECO, Ricardo Lobo TORRES e Tercio Sampaio FERRAZ JUNIOR.

<sup>245</sup> Cláudio SACCHETTO, J. L. Saldanha SANCHES, João Taborda da GAMA, José Casalta NABAIS, Michael A. LIVINGSTON e Victor UCKMAR.

<sup>246</sup> **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005

<sup>247</sup> Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.

<sup>248</sup> São suas palavras: “Partindo da premissa de que o Estado Democrático de Direito constitui-se num Estado Tributário, cuja existência e atividades sociais dependem de recursos financeiros, é lógico concluir que, por força do princípio da solidariedade genérica (art. 3, I) caberia a cada cidadão brasileiro dar sua contribuição a fim de financiar o Estado Social e Tributário de Direito.” (2005, p. 60)

<sup>249</sup> O que transparece na passagem adiante reproduzida: “O princípio da solidariedade genérica compõe a matriz conceitual da capacidade econômico-contributiva, na medida em que protege da tributação o mínimo existencial.” (2005, p. 60)

<sup>250</sup> Enfrenta, em breves linhas, a atuação do Direito Tributário como mecanismo de redistribuição de renda e como possível indutor de comportamentos socialmente desejáveis. (2005, p. 62-63)

momentos no debate tributário: (1) *justificação da exigência* (razões que tornam cabível o tributo)<sup>251</sup>; (2) *critério de congruência* (identificador de distorções da norma ou instrumento para detectar desvios na lei tributária); (3) *critério de interpretação* (auxílio para compreensão do sentido integral das normas positivas e para definir limites à tributação). Já GODOI confere especial ênfase na aplicação do princípio da solidariedade em matéria de *capacidade contributiva*<sup>252</sup>, *progressividade* e *mínimo existencial*. Também realiza um interessante exame das normas de “Direito Tributário solidário” na Constituição de 1988, momento em que enfrenta não só a capacidade contributiva, como as regras imunizantes e de consagração de progressividade de alíquotas.

Tercio Sampaio FERRAZ JUNIOR<sup>253</sup> e Ricardo Lobo TORRES<sup>254</sup>, em seus artigos destinados à obra coletiva, conferem maior foco à projeção da solidariedade em matéria de *contribuições sociais*, enfrentando as noções de solidariedade de grupo e genérica. Humberto ÁVILA<sup>255</sup>, na mesma coletânea, relaciona o princípio da solidariedade com as regras de competência para sustentar que o “Estado não pode justificar a tributação com base direta e exclusiva no princípio da solidariedade social” (2005, p. 69).

O já mencionado doutrinador italiano, Cláudio SACCHETTO<sup>256</sup>, é outro a visualizar múltiplas conexões entre solidariedade social e tributação. Com base

---

<sup>251</sup> E, neste ponto, o autor não deixa de aliar a ideia de capacidade contributiva como justificativa fundamental da tributação, lastreada na concepção de solidariedade, conquanto o faça de maneira breve (2005, p. 178-180)

<sup>252</sup> Quanto GODOI indaga “qual é o elo fundamental entre Estado Fiscal e a solidariedade?” responde que “Encontrar esse elo supõe, em primeiro lugar, entender o significado do princípio da capacidade econômica ou capacidade contributiva” (2005, p. 154)

<sup>253</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005 p. 208-221

<sup>254</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207

<sup>255</sup> AVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

<sup>256</sup> SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52

no ordenamento italiano e com a atenção voltada para o contexto da Comunidade Europeia, o autor não só traça um panorama da solidariedade em matéria de *capacidade contributiva* e *progressividade* fiscal como também perpassa por indagações relativas ao controle e à efetividade constitucional do princípio, enfrentando, por fim, problemas em evidência no ambiente europeu que suscitam reflexões sobre solidariedade.

Os professores da Faculdade de Direito de Lisboa, J. L. Saldanha SANCHES e João Taborda da GAMA, em artigo destinado a investigar a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso<sup>257</sup>, referem à solidariedade como princípio que, no Direito Tributário, implica ao menos “que todos contribuam para as despesas coletivas de um Estado de acordo com a sua capacidade” (2005, p. 90). A partir disso, encaram as regras de mitigação de sigilo e cláusula anti-abuso como pressupostos para a realização da solidariedade por meio da tributação.<sup>258</sup>

Michael LIVINGSTON<sup>259</sup>, professor e doutrinador norte-americano, realiza importante aproximação entre o princípio da solidariedade e a progressividade fiscal, demonstrando que, em território ianque, há uma resistência em se fundamentar, com base na solidariedade social, a necessidade de um sistema fiscal progressivo, tal como é frequente em terreno europeu. E a coletânea é arrematada com artigo de autoria do italiano Victor UCKMAR, que apresenta relevante aporte do tratamento jurídico-tributário conferido às entidades sem fins lucrativos (chamadas *non-profit*).

Além dos referidos autores, no solo brasileiro, já se cataloga um

---

<sup>257</sup> Saldanha Sanches, J. L.; Gama, João Taborda da. Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: A Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-abuso. In: Greco, Marco Aurélio; Godoi, Marciano Seabra (coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.

<sup>258</sup> No entendimento dos autores “Na medida em que um qualquer rendimento se possa refugiar num banco, sem possibilidade de descoberta por parte da Administração tributária, então o objetivo constitucional de solidariedade pela e através da tributação não é alcançado” (2005, p. 100).

<sup>259</sup> Livingston, Michael A. **Progressividade e Solidarietã**: uma Perspectiva Norte-americana. In: Greco, Marco Aurélio; Godoi, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190-197

número não desprezível de artigos científicos<sup>260</sup> voltados à análise da solidariedade social em matéria tributária, assim como algumas monografias jurídicas dedicadas a esse tema.<sup>261</sup>

Contemplando o repertório de estudos consagrados à análise da solidariedade no Direito Tributário, temos que as aproximações mais recorrentes têm sido:

- (a) no plano da **fundamentação do tributo**, investigando a solidariedade como *causa impositionis* e/ou como expressão de um **dever fundamental de pagar tributos**;
- (b) no plano da **densificação de princípios tributários**, analisando a solidariedade como sobreprincípio informador da **capacidade contributiva, progressividade e proteção do mínimo isento**;
- (c) no plano da **interpretação de normas tributárias**, perquirindo sobre a atuação do princípio da solidariedade como critério hermenêutico de

---

<sup>260</sup> ROSSO, Paulo Sergio. Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro. **Revista direitos fundamentais & democracia** (UniBrasil), v. 5, p. 1, 2009. BURIGO, Vandre Augusto. Implicações do princípio da solidariedade no sistema tributário nacional: breves apontamentos. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.168 (set-09), p. 174-182. BASSOLI, Marlene Kempfer. A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade. In: **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 3, n. 10, p. 117-140, jun, 2006. FERNANDES, Simone dos Santos Lemos. Dos limites traçados pelo legislador constituinte de 1988 à infiltração da solidariedade na conformação das espécies tributárias. **Revista da AJUFE**, Brasília, v. 22, n. 78, p.301-317, out. 2004. BOLLMANN, Vilian. Aspectos da solidariedade como princípio fundamental da seguridade social. **Revista Fórum Administrativo: Direito Público**, Belo Horizonte, v.7, n.73, p. 51-56, mar., 2007. PROCHALSKI, Daniel. Solidariedade social e tributação. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1698, 24 fev. 2008. Disponível no endereço eletrônico: <<http://jus.com.br/revista/texto/10982>>. Acesso em: 20.jan.2013.

<sup>261</sup> Citem-se, por exemplo, os trabalhos de Ivanete REGOSO (**Dever fundamental de solidariedade social no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010) e Samantha CORRÊA (**Tributação no Estado democrático de direito: a função social dos tributos**. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2012), ambas sob a orientação do Professor Paulo CALIENDO. Carla PUCCI (**Solidariedade social no Estado Democrático de Direito Fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2009), orientada pelo Prof. James Marins. Digna de especial referência é a monografia de Thiago DALSENTER, desenvolvida no âmbito do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Paraná, sob a orientação do Prof. José Roberto VIEIRA, na qual analisa o princípio da solidariedade e as normas tributárias na indução de comportamentos adequados ao meio ambiente. (**A norma jurídica tributária e o princípio constitucional da solidariedade na indução de comportamentos ambientalmente adequados**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012).



normas tributárias em sentido estrito (**normas de incidência**);

(d) no plano da **finalidade do tributo**, com ênfase à **extrafiscalidade social** da norma tributária, sobretudo mediante instituição de incentivos fiscais para atividades ou entes voltados para a consecução dos fins sociais.

Por outro lado, as obras citadas, mesmo aquelas que investigam a atuação do princípio sob diferentes ângulos, realizam uma análise parcelar e, não raro, superficial do sentido e alcance da solidariedade no ambiente tributário. Particularmente no que se refere à doutrina nacional, ainda está por vir um trabalho que sistematize e verticalize as diversas projeções da solidariedade no sistema tributário brasileiro.

De nossa parte, sem a pretensão de suprir esse vácuo doutrinário, desafio que por certo nos instiga, mas que está além dos limites deste trabalho e de nossa inteligência, almejamos avançar um pequeno passo nesse percurso.

Firmes em tal propósito, tentaremos, nas linhas que seguem, reunir os principais aportes doutrinários para as diversas manifestações da solidariedade no Direito Tributário, sem nos furtarmos a apontar o caminho teórico que, em cada caso, pareça o mais acertado. Ainda, articularemos esse levantamento de doutrina (e sua apreciação crítica) com a análise do direito positivo brasileiro, sobretudo na perspectiva do sistema tributário constitucional, caso em que indicaremos, aqui e ali, as possibilidades normativas de realização do princípio da solidariedade.

### **3.4. SOLIDARIEDADE COMO CAUSA IMPOSITIONIS**

O estudo da *causa impositionis* ou do fundamento do tributo é matéria que os estudiosos costumam situar num plano logicamente anterior ao da investigação jusnormativa da exigência fiscal, do Direito Tributário em sentido estrito. De fato, indagar o porquê do tributo – sua existência, instituição, imposição, enfim – é questão afeta às investigações jusfilosóficas, ao campo do conhecimento que, por ser anterior ao texto normativo (campo jurídico em sentido

estrito) é muitas vezes referido por pré-jurídico<sup>262</sup>.

Quanto ao que nos concerne, objetivando mirar as diferentes projeções do princípio da solidariedade no Direito Tributário, não podemos deixar de realizar, ao menos, um voo de pássaro sobre o tema da *causa impositionis*, tema recorrente desde os mais remotos estudos na seara da tributação.

Em linhas muito gerais, podemos dizer que a causa primeira da tributação foi a *coatividade* ou, na boa terminologia empregada por Heleno Taveira TORRES, a *razão de Estado*: nos primórdios do Estado Fiscal, era a autoridade (*imperium*) do soberano que justificava a imposição tributária. Nas palavras de TORRES:

Surge, então, a história do 'tributo' como expressão da soberania, como obrigação exigida em função do *jus imperii* do Estado. Em virtude de outros interesses, a *razão de Estado* foi empregada e apoiada pela burguesia nascente, admitida como modo de garantir a autoridade do soberano e a efetividade de suas ordens. (TORRES, H. T., 2012, p. 583; itálicos no original)

Esse era o fundamento da tributação identificável, em grossas linhas, na Idade Média e nos domínios do Estado Absolutista.<sup>263</sup> Cedo a autoridade do soberano se converteu em *autoridade da lei*, reconduzida, então, à vontade condicionada e limitada do *parlamento*. A emergência do princípio da legalidade em matéria tributária, cujo embrião pode ser encontrado ainda na Idade Média (Carta Magna de 1215), mas que tem sua real expressão no Estado Fiscal moderno, traduz a transposição da autoridade do soberano para a autoridade da lei, como causa e fundamento da tributação. A conquista formal, porém, não

---

<sup>262</sup> Neste sentido, ver BECKER, Alfredo Augusto (**Teoria Geral do Direito Tributário**); CARVALHO, Paulo de Barros (**Curso de Direito Tributário**). BOBBIO, Norberto (**Teoria da Norma Jurídica**).

<sup>263</sup> Claro, a este respeito, é o panorama apresentado por Heleno TORRES: “Na Idade Média as formas de cobrança de tributos eram muito variadas, dado o caráter predominantemente agrícola e de subsistência da economia, prevaleciam os impostos *in natura* (...) Como sabido, os serviços e em gêneros representavam mais servidão ao poder dos estamentos (e, mais tarde, ao Estado absoluto) do que a contribuição ao *bem comum*. (2012, p. 577). Também cabe citar a referência de Victor UCKMAR, seguindo ensinamento de Einaudi, refere que “o Estado, como ente de tributação, surge como uma necessidade técnica, mas como muitos outros efeitos que se convertem em causas, e reagem sobre as mesmas causas das quais se origina, a força coativa do Estado surge como consequência da necessidade técnica de distribuir os custos indivisíveis e consolidados de certos serviços”. (UCKMAR, 2001, p. 9; tradução nossa)

logrou superar a *autoridade* e a *razão de Estado* como fundamento central da imposição tributária.

Nos finais do século XIX, o ingrediente democrático foi efetiva e vastamente agregado ao processo legislativo, com o que a instituição da exigência fiscal passou a se fundar na *soberania popular* subjacente ao processo legislativo.<sup>264</sup>

Os desenvolvimentos doutrinários em torno do fundamento da tributação, mais salientes com a formação didática do Direito Tributário (início do séc. XX), frequentemente puseram e ainda põem em evidência a vontade soberana do povo, expressa no produto legislado, como elemento fulcral para explicação da *causa impositionis*.

Contemporaneamente, embora resista em importância a legalidade tributária, sem a qual não há falar em tributo devido, é cada vez mais notável a pertinência da ideia de *solidariedade* nos foros da fundamentação da exigência fiscal. A temática por certo não é nova. Paulo CALIENDO refere, por exemplo, aos juristas franceses Leroy-BEAULIEU, Julien LAFARRIERE e Marcel WALINE como teóricos que, na primeira metade do século XX, já se referiam à solidariedade como causa do tributo.<sup>265</sup>

Benvenuto GRIZIOTTI, jurista italiano da mesma época, é conhecido

---

<sup>264</sup> Mais uma vez, é valioso o ensinamento de Heleno Taveira TORRES: “Ao final do século XIX substitui-se a proteção contra a natureza e a insegurança pela preservação da liberdade contra o arbítrio do poder político do próprio Estado. Nessa etapa a racionalização do poder exigiria que governantes e legisladores se curvassem à ‘obra objetivada da razão’. (...) A *razão de Estado* via-se, assim, progressivamente superada pela necessidade de uma justiça material, quando o tributo passa a ser justificado não mais por uma simples formulação ética ou uma imposição fundada em necessidades contraprestacionais, mas como imperativo de vida social baseado no *consentimento* do contribuinte.” (TORRES, H.T., 2012, p.586; *itálico no original*)

<sup>265</sup> Paulo CALIENDO esclarece, no entanto, que tais autores tinham uma distinta avaliação do tema. No quadro das teorias financistas, Leroy-Beaulieu era partidário da teoria do benefício: em seu entender, “as finanças públicas nacionais devem ser pensadas sob o princípio da solidariedade nacional entre gerações e da responsabilidade perpétua pelas dívidas geradas. Deste modo, cada geração é responsável não somente pelas dívidas contraídas por si, mas também pelas dívidas deixadas pelas gerações anteriores. O tributo seria a contraprestação pelo fato do indivíduo pertencer e auferir os benefícios da vida nacional em todos os seus aspectos (morais, intelectuais, culturais e de serviços públicos). Já os juristas Lafarriere e Waline seriam adeptos da teoria da distribuição dos encargos públicos, “por defenderem que os tributos são derivados da solidariedade social. Dado que a solidariedade social sustenta o tecido social, então a tributação é a forma de financiamento realizada pelos membros da sociedade. (CALIENDO, 2009, p. 162)

como representante de uma “doutrina causal” das finanças públicas, que via na solidariedade e na capacidade contributiva a justificação da imposição fiscal.<sup>266</sup>

Nos tempos que correm, podemos encontrar aqui e acolá referências à solidariedade como fundamento da tributação no Estado Fiscal contemporâneo.

Nesse sentido, Michel BOUVIER, Professor da Universidade Paris 1 (Panthéon-Sorbonne), filosofando sobre o fundamento do imposto<sup>267</sup>, não despreza a vontade democrática como fator de legitimação tributária, referindo-a como “condição política de legitimidade do poder fiscal”; mas agrega, ao lado desta, o que chama de “condição sociológica de legitimidade”, correspondente às considerações sobre a justiça da tributação. A preocupação com a justiça, por sua vez, notadamente em sua vertente distributiva, está alinhada à ideia de solidariedade, na medida em que, associando justiça fiscal e social, volta-se à redistribuição de riquezas, personalização do tributo e observância da capacidade contributiva (BOUVIER, 2002, *passim*).

Claudio SACCHETTO, em semelhante toada, contempla a passagem, no constitucionalismo italiano, entre um modelo imperativo de tributação, que tinha por fundamento a coatividade (presente, em sua avaliação, no Estatuto de Albertino), e o modelo de tributação instituído pela Constituição de 1947, fundado essencialmente na ideia de solidariedade (SACCHETTO, 2005, p. 23 e ss.)<sup>268</sup>.

Também Daniel GUTMAN, professor da mesma instituição onde leciona BOUVIER, propõe-se a tecer algumas considerações filosóficas sobre a

---

<sup>266</sup> A respeito, vale conferir as críticas que Emilio GIARDINA, em seu clássico ***Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*** (1961), dirige a GRIZIOTTI, neste específico ponto. Apesar de reconhecer que, abstratamente, em terreno doutrinário, a doutrina causal contribui a sistematizar em categorias racionais a realidade empírica, GIARDINA é enfático em sustentar que, no terreno de aplicação da lei, a noção resulta em fonte de incerteza e arbítrio. (GIARDINA, 1961, p. 413-414).

<sup>267</sup> Em texto denominado “*La question de l’impôt idéal*” que, não por acaso, foi publicado em prestigioso periódico francês de filosofia do direito (***Archives de Philosophie du Droit: L’impôt***, n. 46, Paris, Dalloz, 2002, p. 15-23).

<sup>268</sup> Nos dizeres do jurista italiano, “o modelo imperativo, ao qual estava ligado o Estatuto de Albertino, quebrou-se diante da concepção solidarista presente na Constituição, que certamente não oferece amplo espaço para um conceito de tributo como obrigação *ex lege*, de natureza necessariamente coercitiva” (SACCHETTO, 2005, p.23)

tributação<sup>269</sup>, ocasião em que identifica o imposto como *sinal (signe)* e *meio (moyen)* da solidariedade social, reconhecendo que, não obstante a existência de formas de exações fiscais não lastreadas na solidariedade (como as taxas), esta sobrevive como fundamento dos impostos.<sup>270</sup>

Tratar da solidariedade como causa da tributação induz a pensarmos, do outro lado da moeda, sobre a *consequência* da imposição fiscal, é dizer, sobre o que se faz com o produto arrecadado. Emerge neste plano a **relevância da destinação**: se o tributo é mecanismo constitucionalmente chancelado para fazer frente aos gastos públicos, como vínculo de solidariedade entre os cidadãos, é insofismável que o produto da arrecadação deve ser efetivamente aplicado em congruência com os interesses e finalidades traçados pela Lei Maior.

A assertiva nos parece verdadeira não só em matéria de impostos, que se caracterizam pela indeterminação de finalidades, mas também sobre contribuições sociais, amparadas constitucionalmente em razão de uma específica finalidade. Embora diversas contribuições, por sua afetação específica, não representem um vínculo de solidariedade entre os cidadãos de forma genérica, é certo que sua razão de ser (causa) é o atendimento de um interesse público, ainda que circunscrito a um determinado grupamento social (como por exemplo, as contribuições para o interesse de categorias profissionais). Pode-se falar, aqui, na ideia de solidariedade entre membros de um mesmo grupo.

O desvirtuamento da *causa impositionis*, seja aplicando o produto dos impostos em desconformidade com os fins constitucionalmente prescritos (como, p.ex., para o atendimento de interesses meramente particulares), seja dando ao produto das contribuições destino diverso daquele rigidamente prescrito na Constituição para tais figuras impositivas, parece implicar um desvirtuamento, por

---

<sup>269</sup> Em ensaio intitulado *Du Droit à la Philosophie de l'Impôt* (Do Direito à Filosofia do Imposto), também publicado nos *Archives de Philosophie du Droit* (L'Impôt. n. 46, Paris, Dalloz, 2002, p. 7-13)

<sup>270</sup> Do original francês, reproduz-se o excerto: “*La solidarité nationale, dont l'impôt est le signe, ne peut être opposée, comme par le passé, à la logique contractuelle qui prévaut dans la redevance. De même, l'indetermination des bénéficiaires de l'impôt ne répond plus terme à terme à la designation du beneficiaire qui permet de qualifier la taxe parafiscale*” (GUTMAN, 2002, p. 8); E mais adiante: “*Quant au lien entre impôt et solidarité nationale, il subsiste avec difficulté dans la concurrence entre impôt et autres formes de prélèvement.*” (GUTMAN, 2002, p. 10)

igual, do princípio da solidariedade.

O tema é dos mais interessantes, merecendo ser desdobrado e aprofundado não apenas no plano jusfilosófico, como também, em especial, à luz das normas de Direito Financeiro presentes em nossa Constituição. Não sendo este, porém, o foco da dissertação, deixemos esse aprofundamento para um estudo à parte.

Retomando o exame da solidariedade no ambiente tributário, cabe agora considerar a justificação do tributo sob o prisma normativo constitucional. Deveras, a consideração sobre a causa e fundamento da exação tributária ganha especial relevância para o estudo juscientífico da solidariedade quando esta é apreendida como valor próprio do ordenamento constitucional, e, por conseguinte, feito parte integrante do ordenamento jurídico em sentido estrito.

Este é um ponto de sensível relevância, pois se situa na passagem entre o terreno da meditação filosófica e a análise no campo específico do direito constitucional positivo. Merece, por isso, consideração à parte.

### 3.4.1. SOLIDARIEDADE E O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR

Se o estudo da *causa impositionis* e do fundamento da tributação é, por si, assunto que merece a atenção do jurista contemporâneo, não podemos negar que é com a juridicização desse fundamento que o tema assume maior interesse e operabilidade para fins de pesquisa juscientífica.

Aqui, a solidariedade assume-se não só como fundamento ético ou moral da tributação, mas como fundamento jurídico e constitucional de um **dever de contribuir com as despesas públicas**. É por esta via que a doutrina tributária logrou transitar, da Filosofia Jurídica à Ciência do Direito, em matéria de solidariedade e fundamento da tributação.

Formulações nesta linha foram pioneiramente realizadas, pela doutrina, à luz da Constituição Italiana de 1947, cujo art. 2º refere a deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social (*"doveri inderogabili di solidarietà"*

*política, economica e sociale*”). Autor que se notabilizou por aplicar o dever de solidariedade, previsto no art. 2º da Constituição Italiana, aos dispositivos constitucionais de Direito Tributário, foi o jurista Francesco MOSCHETTI, que, em análise original do dispositivo que consagra a capacidade contributiva, propôs a compreensão do **dever de pagar tributos** como um **dever de solidariedade** (1980, *passim*).

MOSCHETTI dedica um capítulo inteiro da obra ***Il principio della capacità contributiva*** para demonstrar o caráter solidário do dever de prestação tributária, implicitamente afirmado no art. 53 da Constituição Italiana. Para o jurista, a expressão consagrada no referido dispositivo constitucional, de que “todos devem concorrer para os gastos públicos” carrega a ideia de concurso, de participar com os outros (*currere cum*). A noção de solidariedade, embutida na de *concurso*, completar-se-ia com a referência aos *gastos públicos* que constituem a finalidade da ação comum (de *todos*).<sup>271</sup>

A compreensão do dever de pagar tributos como um dever de solidariedade tem a ver com o princípio da capacidade contributiva, não exclusivamente sob o seu viés de **direito-garantia** (proteção do contribuinte contra o Estado), mas também sob a faceta de **dever constitucional** dirigido a todos aqueles que têm aptidão de pagar.

Encontramos semelhante inferência no pensamento do italiano Enrico de MITA, que define o “imposto como um dos deveres estabelecidos no art. 2º da Constituição [dever de solidariedade], consistente no dever de concorrer às cargas públicas na proporção da capacidade contributiva” (MITA, 2005, p. 223)<sup>272</sup>.

A mesma construção pode ser feita a partir de outros diplomas constitucionais, ainda que não carreguem de forma explícita o **dever de**

---

<sup>271</sup> Estas reflexões se encontram, em especial, no capítulo terceiro da obra, intitulado “O dever de contribuir para os gastos públicos no marco dos deveres de solidariedade”. Tivemos acesso à versão traduzida para o espanhol (MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madri, *Instituto de Estudios Fiscales*, 1980).

<sup>272</sup> Importante referir que a afirmação de Enrico de MITA consta de estudo publicado no ano de 1995 (*‘Il Principio di Capacità Contributiva’* do livro *Interesse Fiscale e Tutela Del Contribuente: le garanzie costituzionali*. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 1995, p. 33-58), tendo sido publicada no Brasil, em 2005, na coletânea *Princípios e limites da tributação* (Sao Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 221-256).

**solidariedade** ou o **dever de concorrer às cargas públicas**. Foi o que fez José Casalta NABAIS, que em magistral obra<sup>273</sup> cunhou a expressão **dever fundamental de pagar impostos**. Com os olhos voltados à Constituição lusitana, o autor extrai esse dever do próprio **caráter fiscal do Estado**:

Mas o estado fiscal, encarado a partir dos indivíduos e de suas organizações, destinatários do poder tributário, permite-nos falar de cidadania, mais especificamente de cidadania fiscal. Uma cidadania que implica, designadamente, que todos os membros da comunidade tenham a qualidade de destinatários do **dever fundamental de pagar impostos** na medida da respectiva capacidade contributiva. (NABAIS, 2003, p. 175; sem grifo no original).

Quanto à Constituição brasileira de 1988, como tivemos a oportunidade de analisar, a cláusula geral de solidariedade prevista no art. 3º, I, encontra-se enunciada sob a fórmula de princípio-objetivo, ao passo que a capacidade contributiva prevista no art. 145, § 1º é expressa como um princípio-garantia. É dizer, nem a solidariedade e nem a capacidade contributiva são formulados, explicitamente, como um **dever fundamental**.

Mas a ausência de uma previsão explícita desse dever no texto da Constituição não impediu que, entre outros, Ricardo Lobo TORRES, Marco Aurélio GRECO e Ernani CONTIPELLI, para citar alguns nomes, identificassem em nosso sistema constitucional tributário a consagração do dever de contribuir, como fundamento da tributação.

Ricardo Lobo TORRES, conquanto tenha se ocupado demoradamente do estudo jusfilosófico da exigência fiscal, analisa a solidariedade não só como fundamento ético do tributo, mas também como um *dever fundamental de contribuir* consagrado na Constituição.<sup>274</sup>

---

<sup>273</sup> **O dever fundamental de pagar impostos** (1999, *passim*). Conferir, ainda: **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos** (2003, p. 153-181) e **Solidariedade social, cidadania e direito fiscal** (2005, p. 110-140).

<sup>274</sup> No dizer de TORRES, “a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental.” (2005, v. II, p. 181) Mas a solidariedade não é só posicionada pelo autor como valor ético, *a priori*, como também *princípio* e *dever* jurídico, positivado constitucionalmente ou não. Isto fica claro em artigo dedicado à análise do princípio da solidariedade: “A solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e



No mesmo caminho, andam as reflexões de Marco Aurélio GRECO<sup>275</sup> e Ernani CONTIPELLI<sup>276</sup>, que referem ao dever de pagar tributos como um dever relacionado à solidariedade.

Portanto, na base dessas reflexões está o reconhecimento normativo, no sistema constitucional, de um **dever fundamental de contribuir** lastreado na solidariedade social. Em outras palavras, identifica-se o dever de contribuir às despesas públicas como um **dever de solidariedade**, dever não apenas moral ou ético, mas um dever *juridicizado e constitucionalizado*.

Este é um campo sobre o qual, todavia, devemos transitar com bastante cuidado, pois a invocação de um dever geral de pagar tributos e da solidariedade pode conduzir a interpretações estapafúrdias nada compatíveis com o texto constitucional.

Acreditamos que - situando o sistema tributário e a delimitação de competências aos entes tributantes no contexto do sistema constitucional em que tais normas se inserem - seja possível extrair e construir um **dever de solidariedade** consistente em contribuir ao sustento do Estado. Contudo, este dever nada mais é, a nosso ver, que fundamento juridicizado, é princípio que, conquanto ofereça unidade e consistência ao sistema, não tem aptidão, de per si, para criar competências nem tampouco obrigações concretas de pagar.

O legislador infraconstitucional não está autorizado a inovar nos limites da competência tributária conferida pela Constituição, exceto nas estritas

---

como princípio positivado ou não nas Constituições. É sobretudo uma obrigação moral ou um dever jurídico.” (TORRES, 2005, p. 198).

<sup>275</sup> Em suas palavras, “ponto que resulta do exame da solidariedade social é o da dignificação constitucional dos deveres fundamentais” (2005, p. 182). Marco Aurélio Greco, aliás, refere-se expressamente a NABAIS e a TORRES: “Algumas vezes [a solidariedade] aparece como fundamento da tributação, como se lê, por exemplo, em José Casalta Nabais e Ricardo Lobo Torres ao tratarem do dever fundamental de contribuir para o custeio do Estado que queremos” (GRECO, 2005, p. 168 e ss.).

<sup>276</sup> Em sua tese de doutoramento **Solidariedade Social Tributária**, o autor faz demoradas considerações sobre a solidariedade como fundamento do dever de colaboração consistente no pagamento de tributos (CONTIPELLI, 2010, em especial, p. 195-207). Analisando o modelo de Estado consagrado pela nossa Constituição, CONTIPELLI afirma que a tributação, “na perspectiva do modelo de Estado Democrático de Direito, insere o Poder Público na condição de titular do direito de exigir o cumprimento do dever de colaboração e pagar tributos pelos membros da comunidade e, concomitantemente, lhe atribui o correlato dever de retribuir adequadamente estas riquezas arrecadadas em consonância com os objetivos constitucionais orientados pela solidariedade social”. (2010, p. 199).

hipóteses do exercício de competência residual pela União.

Lembremos que a Constituição que homenageia a solidariedade é a mesma que prevê a delimitação rigorosa de competências. A abertura do sistema tributário não mitiga sua rigidez, pelo que não se pode invocar solidariedade social, a pretexto do chamado *dever fundamental de contribuir*, para justificar exigência fiscal não autorizada pela Constituição.

Por isso, pensamos não merecer qualquer guarida a tentativa de enxergar no Texto Maior, com base no princípio da solidariedade nele inserto, um cheque em branco ao legislador ordinário (na instituição de tributos) ou à administração fiscal (na criação de obrigações tributárias concretas).<sup>277</sup>

Muito perspicaz, nesse ponto, é a crítica formulada por Heleno Taveira TORRES, para quem a noção de dever fundamental é ou *inexistente* ou *redundante*, por decorrer da própria legalidade:

Percebe-se que o *dever fundamental de pagar tributos*, como a contraparte da atribuição de competência constitucional em matéria tributária (...) não rende qualquer modificação na cogência da legalidade tributária ou se traduz em algum reforço de garantia ao contribuinte e, tanto menos, ao *poder de tributar*. Ora, ao tempo em que o poder de tributar é poder limitado segundo *competências*, a própria legalidade vê-

---

<sup>277</sup> Por isso, pensamos que seja perigosa a afirmação de Marco Aurelio GRECO, no sentido de que “princípio de solidariedade social que informa o convívio na Terra é suficiente para invocá-la como fundamento para a criação de uma incidência tributária específica” (2005, p. 188). Note-se que o próprio autor reconhece a necessidade de consideração da solidariedade em harmonia com a liberdade, e da interpretação sistemática da Constituição: “O grande desafio para todos aqueles que lidam com o Direito Tributário é encontrar o ponto de equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados. Não podemos ler a Constituição pela metade, ou seja, só pensando em solidariedade social, pois estaríamos cometendo a mesma distorção cometida por aqueles que leem a Constituição só pensando na liberdade individual; temos de ler o conjunto, porque é pela conjugação dos valores protetivos da liberdade e modificadores da solidariedade que iremos construir uma tributação efetivamente justa. (GRECO, 2005, p. 189). Também divergimos, no ponto, de Ernani CONTIPELLI, que parece conduzir a semelhante raciocínio: “admite-se que a Constituição optou por um delineamento inicial dos modelos jurídicos tributários na atribuição de competência, mas esse delineamento se orientou pela solidariedade social e demais valores essenciais da pessoa humana com a participação conjunta e não exclusiva da segurança jurídica, o que leva à conclusão de que nesta hipótese o balizamento do campo de discricionariedade do legislador já se operou no plano constitucional com a influência partilhada do referido conjunto axiológico. (...) Entender que a ampliação da competência com base em princípios contraria a dimensão normativa constitucional significa que o exercício da competência somente se realiza por força da segurança jurídica, escapando ao conteúdo da estruturação tridimensional, pois a competência tributária em si já se define por intermédio de valores consagrados no ordenamento, inclusive, interagindo com princípios tributários, que também guardam em suas finalidades ideais solidários.” (CONTIPELLI, 2010, p. 210)

se demarcada em angustos limites, mormente pelos direitos fundamentais e, sendo assim, ou bem está-se diante de uma redundância falar em *dever fundamental de pagar tributos*, por ser efeito necessário da *legalidade*, ou bem este não existe enquanto categoria jurídica autônoma do constitucionalismo tributário. (TORRES, H.T., 2012, p. 431; grifos no original)

Ingressando no terreno específico da solidariedade, encontramos crítica não menos aguda na doutrina de Hugo de Brito MACHADO:

O princípio da solidariedade constitui fundamento para a atuação do Estado, que há de promover a solidariedade social. E, para tanto, pode mesmo utilizar a tributação como mecanismo para a redistribuição de renda. Tudo isto, porém, há de ser feito sem desconsideração alguma pelo princípio de legalidade, até porque um não se contrapõe ao outro princípio.

É exatamente porque devemos construir uma sociedade justa que admitimos a atuação do Estado promovendo a redistribuição de renda. Mas nossa Constituição preconiza também uma sociedade livre – e, assim, não se pode prescindir da legalidade. Não se pode esquecer que esta é uma conquista da civilização contra o arbítrio do Estado. E não se pode, de modo algum, amesquinhar essa conquista a pretexto de colocar em prática a solidariedade, que pode e deve ser posta em prática dentro dos padrões da lei.

Na relação de tributação temos um forte, que é o Estado, e um fraco, que é o contribuinte, e não podemos esquecer que nas relações entre o forte e o fraco a liberdade escraviza e só a lei liberta. Legalidade e solidariedade são princípios que se completam na difícil tarefa de controlar o Poder, em benefício da liberdade, não se devendo admitir que a invocação do princípio da solidariedade possa ser útil para justificar a violação da lei.

A invocação do princípio da solidariedade pelos governantes, por seus teóricos ou advogados em questões tributárias pode ser – e geralmente é – mero pretexto para ampliação dos limites impostos pelo princípio da legalidade. A tese que coloca a solidariedade como algo capaz de justificar a cobrança de tributos sem apoio na lei amparada na capacidade contributiva é tese típica de Nazismo. Não obstante apresentada como tese moderna, na verdade, apenas ressuscita o autoritarismo. (MACHADO, 2008, p. 44-45)

Convergindo a esta linha de entendimento, já se pronunciaram Humberto ÁVILA<sup>278</sup> e Raquel Cavalcanti Ramos MACHADO<sup>279</sup>.

---

<sup>278</sup> ÁVILA afirma que “a atribuição de competência por meio de regras afasta qualquer tipo de ilação tanto no sentido de que existiria poder de tributar com fundamento direto e independente nos princípios constitucionais quanto na direção de que não existiria predeterminação alguma quanto aos fatos a serem objeto de tributação (...). Dito em outras palavras: não há poder de

Juntamos nossa voz ao coro desses autores.

Apesar de nos parecer que a Constituição consagra, de forma implícita, um dever de solidariedade consistente no dever de contribuir às cargas públicas, forçoso reconhecer que este não tem vida própria e apenas se concretiza com a mediação das regras de competência tributária, de regras expedidas pelo legislador infraconstitucional e, por fim, da realização do fato tributável que desencadeie um dever específico de pagar<sup>280</sup>. Sem este percurso, não há solidariedade que justifique pagamento de tributo.

Alguns nuances do dever fundamental de contribuir, notadamente em sua relação com o princípio da capacidade contributiva, serão examinados no item que segue.

### 3.5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOLIDÁRIA

A capacidade contributiva é tratada na doutrina, tradicionalmente e ainda nos dias de hoje, como corolário lógico do princípio da igualdade, apresentando como conteúdo imediato a potencialidade para contribuir com os gastos públicos (GRIZIOTTI, 1943, p. 215) ou a possibilidade econômica de pagar

---

tributar com base no princípio da solidariedade social de acordo com a Constituição de 1988” (ÁVILA, 2005, p. 73 e ss).

<sup>279</sup> No dizer de Raquel MACHADO “(...) a Constituição Federal de 1988, ao mesmo tempo em que consagrou o princípio da solidariedade, traçou delineadamente a competência tributária dos diversos entes, não sendo possível, portanto, invocar a solidariedade para tornar sem sentido referidas normas, em desprezo ao princípio da segurança jurídica.” (MACHADO, R., 2007, p. 152)

<sup>280</sup> Neste ponto, ousamos divergir da doutrina dominante, no sentido de que o dever só surge com a expedição de norma individual e concreta constituindo a obrigação tributária. Aqui, a solidariedade como dever fundamental pode trazer consistência à crítica, pois, uma vez ocorrida a situação prevista em regra de competência, e delineada pela legislação instituidora do tributo, parece inadmissível pensar que inexistente qualquer dever de pagamento. Neste ponto, emerge a noção de fraude fiscal como paradigma da insolidariedade, como bem consignou Javier de LUCAS: “*el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de la nación (arts. 30 y 31) pues la actitud de quien defrauda es uno de los paradigmas de la insolidaridad (...) la fraude fiscal como paradigma de in solidariedade (...). Buena parte de la propaganda de la Hacienda pública se basa en los arquetipos de la solidaridad: "Hacienda somos todos". Quien defrauda no está cometiendo un delito frente a la Administración, sino un delito que resulta particularmente grave porque atenta contra todos los ciudadanos. El fraude es un problema de solidaridad.*” (LUCAS, 1994, p. 45).

o tributo (GIARDINA, 1961, p. 434)<sup>281</sup>. De fato, este foi o sentido subjacente à expressão desde a largada histórica da noção de capacidade contributiva – sentido que por todo tempo pautou o tratamento juscientífico do tema.

Assim, o alcance primário da capacidade contributiva - o de que as pessoas devem pagar impostos de acordo com seus índices de riqueza - sempre esteve presente nas investidas teóricas no âmbito do Direito Tributário, desde GRIZIOTTI e GIARDINA, já citados, até BERLILRI, SAINZ DE BUJANDA e PEREZ DE AYALA<sup>282</sup>, para referir apenas alguns dos nomes da doutrina estrangeira.

Nesta linha de pensamento, a capacidade contributiva como decorrência necessária da igualdade encontra assento imediato em todo e qualquer sistema republicano de governo, inexoravelmente fundado na igualdade formal (ausência de privilégios).

No Brasil, um dos primeiros a se preocupar detidamente sobre o princípio da capacidade contributiva foi Aliomar BALEEIRO, em sua clássica obra **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, que aprofunda em diversas matizes a análise do princípio insculpido no art. 202 da Constituição de 1946. Já naquele tempo, o mestre definia a capacidade contributiva como a “idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos.” (1972, p. 272)

Para Alfredo Augusto BECKER, a noção de capacidade contributiva não teria cunho jurídico, tratando-se antes de uma regra ética, proveniente do direito natural. O mestre gaúcho, contudo, radicaliza sua crítica à juridicização do

---

<sup>281</sup> Segundo o autor, “no sentido usual e na tradição doutrinária”, com a qual concorda, a “capacidade contributiva significa possibilidade econômica de pagar o tributo, isto é, a posse de riqueza, na medida necessária para lidar com a imposição fiscal” (GIARDINA, 1961, p. 434, tradução nossa). Para ele, essa concepção não é negada pela “moderna doutrina”, segundo a qual a capacidade contributiva deve ser avaliada em consideração a cada indivíduo. Esta última forma de capacidade incidiria, para GIARDINA, na determinação do débito de imposto, como critério de mensuração (GIARDINA, 1961, p. 434-435). Note-se que na obra de GIARDINA já estava bem delineada a concepção da capacidade contributiva relativa ou subjetiva, amplamente referida na doutrina especializada.

<sup>282</sup> A referência é fornecida por Regina Helena COSTA (2003, p. 23, nota de rodapé 6).

princípio. Em suas palavras:

(...) a velhice do princípio e a ambiguidade da locução ‘capacidade contributiva’ mergulharam filósofos, financistas e juristas em alucinante balbúrdia, e para que a confusão fique total, as modernas constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em regra constitucional do Estado. É a constitucionalização de um equívoco. (BECKER, 2007, p. 514-515)<sup>283</sup>

Apesar das argutas críticas, BECKER não deixa de assinalar diversos alcances de “eficácia jurídica” decorrentes da consagração jurídica do princípio. O primeiro deles é precisamente a obrigatoriedade de o legislador escolher, para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos signos presuntivos de riqueza.<sup>284</sup>

Também Geraldo ATALIBA e Cleber GIARDINO entendem que o princípio se traduz “na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes” (1986, p. 143). Aludindo à noção de capacidade econômica, os autores conceituam-na como a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de

---

<sup>283</sup> Em outra passagem de seu **Teoria Geral do Direito Tributário**, BECKER sustenta: “Diante do princípio da capacidade contributiva, cada autor não toma conhecimento, mas sim posição; isto é, desenvolve um trabalho que não é a constatação objetiva de um fato, mas sim a valorização subjetiva deste fato em relação ao conceito de bem comum (autêntico ou falso) que, consciente ou inconscientemente, cada autor tem de justiça tributária. Em síntese: o princípio da capacidade contributiva é genuína regra de Direito Natural.” (BECKER, 2007, p. 516).

<sup>284</sup> Transcreve-se outra passagem de sua magistral obra: “Embora a regra constitucional que ‘canoniza’ o princípio da capacidade contributiva seja um exemplo notável do fenômeno político contemporâneo da constitucionalização dos equívocos, e não obstante aquele princípio do direito natural oferecer uma ‘repugnância’ a sua juridicização, apesar de tudo, naquela regra constitucional ainda se encontra um mínimo de certeza e praticabilidade que revela a sua natureza jurídica e fixa sua restrita eficácia jurídica (...) Primeiro alcance da eficácia jurídica – (...) o legislador ordinário está juridicamente obrigado (...) escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente signos presuntivos de renda ou de capital (...) Por exemplo: será inconstitucional a criação de tributo ou a criação de sua alíquota segundo uma discriminação racial (...) Segundo alcance da eficácia jurídica – (...) o legislador ordinário está obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou capital acima do mínimo indispensável, por exemplo: automóvel, aparelhos elétricos, fumo, bebidas (exclui-se água pura), etc. Terceiro alcance da eficácia jurídica - o legislador ordinário está obrigado (...) a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte. (...) Quarto alcance da eficácia jurídica – sempre que utilizar o substituto legal tributário, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a, simultaneamente, criar a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído (...), outorgando ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído.” (BECKER, 2007, p.528-530).

persistir gerando a riqueza de lastro à tributação” (1986, p. 143).

Na doutrina mais recente, ainda em solo brasileiro, podemos, por todos, referir à lição de Paulo de Barros CARVALHO, que sustenta:

O plano da obediência ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-ia àquele da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o legislador, tendo escolhido o suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deva dosar igualmente a carga impositiva. (CARVALHO, 2008, p. 304-305).

Pois bem. Tradicionalmente tratada como vértice do princípio da igualdade, a doutrina confere à capacidade contributiva o sentido primeiro de “imposição conforme a riqueza”. De fato, é ponto comum e inequívoco entre os teóricos que, de algum modo, debruçam-se sobre o tema da capacidade contributiva tributária, o princípio segundo o qual “quem tem mais deve pagar mais”, e “quem não tem nada, nada deve pagar”. Daí também aquela regra geral do Direito Tributário de que hipótese de incidência tributária descreve um fato revelador de riqueza, e é o praticante deste fato econômico que deve ser o destinatário do tributo.

Contudo, este sentido primeiro e mais imediato da capacidade contributiva é o corolário por excelência da igualdade formal no campo do Direito Tributário, e tem estado presente desde os primórdios do Estado Fiscal, acompanhando, inclusive, a trajetória constitucional dos Estados Liberais, conforme referido de passagem.

Sem negar essa dimensão da capacidade contributiva, que remanesce em sua importância e atualidade, a doutrina jurídica contemporânea tem encarado o princípio com as lentes da solidariedade, conferindo-lhe alcance mais longínquo. Trata-se de uma mudança de perspectiva que se afina com a transição de paradigma estatal, reposicionando seu eixo central na sociedade e no ser humano socialmente situado, não mais no indivíduo à Robinson Crusóe.

E essa aproximação é feita, em primeiro lugar, pela via do dever de contribuição com os gastos públicos. Como já se antecipou, foi MOSCHETTI o responsável por pioneiramente relacionar capacidade contributiva e solidariedade

como conceitos absolutamente dependentes. Sua original contribuição está em atrelar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva ao dever de solidariedade e desprendê-lo do princípio da igualdade (como tradicionalmente a questão é tratada). Com os olhos voltados ao art. 53 da Constituição italiana, MOSCHETTI afirma, de um lado, que “o princípio da capacidade contributiva é formado expressamente na Constituição italiana e tem um **valor autônomo**, sem ser absorvido pelo princípio da igualdade” (2009, p. 85), e de outro, que “solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos da mesma realidade” (2009, p. 284). Para o autor, a ideia de concorrer com os gastos públicos, inserta no citado art. 53, traz em si um imperativo de solidariedade, de “participar com outros” (concorrer) para uma finalidade comum (gastos públicos).

A construção teórica de MOSCHETTI (1980; 2009), que trata a capacidade contributiva como princípio qualificado pelo dever de solidariedade, é feita a partir de uma análise constitucional do princípio no direito italiano. Para o autor, o princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 53 da Constituição Italiana, é uma projeção da solidariedade previsto no art. 2º do mesmo diploma constitucional.

O princípio da capacidade contributiva ganha, assim, reforçado sentido com a interpretação sistemática no texto da Constituição italiana, em especial a do art. 2º, que exige o cumprimento dos *deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social*. No ponto, é pertinente reproduzir as palavras do mestre:

O art. 53 – lido também à luz de outras normas constitucionais e *in primis* do art. 2º da Constituição italiana – concretizou, portanto, o fundamento, a razão substancial da razão tributária (‘concurso aos gastos públicos’) não no abstrato poder formal da lei, nem no interesse individual comutativo, senão no dever de solidariedade que vincula o bem comum à potencialidade de cada sujeito que forme parte de uma comunidade. (...) No âmbito das relações solidárias, o fundamental critério de justiça se sintetiza na fórmula de ‘cada um segundo a capacidade, a cada um segundo as necessidades’ (MOSCHETTI, 2009, p. 283-284)



Em seguida, MOSCHETTI contrasta a perspectiva solidarista atualmente acolhida na Constituição com aquela visão individualista presente no Estatuto de Albertino<sup>285</sup>:

De um lado, em consequência, a solidariedade requer – no plano tributário – o critério de repartição ‘em razão da capacidade contributiva’; de outro, a assunção de dito critério como princípio-base na repartição dos tributos indica uma visão da relação entre cidadãos e sociedade, que não se baseia já no individualismo (dominante na época do Estatuto de Albertino) senão em uma síntese daqueles ideais de liberdade e sociabilidade que é própria do solidarismo: o Estado é para o indivíduo, mas as potencialidades do indivíduo são o pressuposto de um dever de cooperação pelo interesse comum. (MOSCHETTI, 2009, p. 284-285)

Essa nova forma de encarar o princípio da capacidade contributiva – considerada pelo autor italiano mais do que mera projeção da igualdade, mas como a outra face da solidariedade - provocou ecos na doutrina do Direito Tributário.

A doutrina italiana cedo acolheu as reflexões de MOSCHETTI, aderindo à concepção de capacidade contributiva como princípio jurídico lastreado na solidariedade social prevista no art. 2º do diploma maior. Nesse sentido, são dignos de nota os exemplos de Augusto FANTOZZI (1998, p. 31-44), Enrico de MITA (2005, p. 223) e Claudio SACCHETTO (2005, p. 22-25).

Na doutrina pátria, verificou-se com cada vez maior frequência a alusão ao princípio da solidariedade em matéria de capacidade contributiva, embora, de regra, a referência não passe a uma reflexão detida sobre o alcance do relacionamento entre os dois princípios.

Assim, Roque Antônio CARRAZZA, analisando as implicações do

---

<sup>285</sup> A propósito, é interessante a comparação realizada pelo autor entre o artigo 25 do Estatuto Albertino (1848) e o art. 53 da atual Constituição italiana, apontando diferenças que refletem a passagem de uma Constituição liberal para outra com ideais reformistas. Enquanto o Estatuto Albertino afirmaria o princípio da legalidade, critério de justiça formal, com caráter mais geral, a Constituição de 1947, ao aludir à capacidade contributiva e à progressividade do sistema tributário, afeta direta e exclusivamente a esfera fiscal, expressando um princípio de justiça substancial. Observa MOSCHETTI que o art. 53 substitui com modificações importantes o art. 25 da Constituição Albertina, especialmente no que tange (a) à determinação dos sujeitos passivos (não só os súditos, mas todos, indistintamente); (b) às hipóteses a que é referido o dever contributivo (não há mais apenas a referência “haveres”, mas a “capacidade contributiva”); (c) à sua finalidade (não mais “cargas do Estado” e sim “gastos públicos”) e (d) no critério de imposição (não mais proporcionalidade, e sim progressividade do sistema).

princípio da capacidade contributiva em matéria de impostos, refere que os “impostos, quando ajustados à **capacidade contributiva**, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de **solidariedade** política, econômica e social” (2011, p. 96; grifo nosso).

Misabel DERZI, sobre concepção de tributo consagrada na Constituição de 1988, menciona que: “A Constituição adota a concepção de tributo como **solidariedade**, graduado de acordo com a **capacidade econômica** e não meramente troca entre serviços públicos prestados” (2003, p. 160; grifo nosso)

Helenilson Cunha PONTES, que se dedicou ao estudo da **capacidade contributiva**, chegou a dizer que esse princípio tributário:

(...) representa, no contexto do sistema tributário nacional, a afirmação dos valores '**solidariedade**' e 'justiça', que constituem objetivos fundamentais da República Brasileira, e o Estado é compelido constitucionalmente à busca destes objetivos no exercício da potestade tributária. (2000, p. 104; grifo nosso).

Marciano Seabra de GODOI, em similar linha condutora, compreende a capacidade contributiva como o “elo fundamental que une o tributo e a solidariedade social” (GODOI, 2005, p. 160), dando ênfase à faceta individual limitativa desse elo (notadamente, mínimo existencial e vedação do efeito confiscatório), bem como ao seu “caráter informador do conjunto do sistema tributário” (com destaque à progressividade). A esse respeito, interessa reproduzir:

(...) [a capacidade econômica] é o *elo fundamental* que une o tributo e a solidariedade social. Uma faceta da capacidade econômica é seu aspecto limitativo, constituindo um limite material ao poder de tributar, pois o desrespeito de seu ‘núcleo duro’ (tributo com efeito de confisco, desrespeito do mínimo vital, presunções legais abusivas gravando uma capacidade inexistente) por determinada exação deve ser verificado pelo controle de constitucionalidade a cargo do Poder Judiciário.(...) Mas o que nos interessa agora é a relação mais direta da capacidade econômica com a solidariedade social, a qual se dá não pela sua *faceta individual limitativa* mas sim pelo seu *caráter informador do conjunto do sistema tributário*. **Com efeito, o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos ou o sistema tributário globalmente considerado responda às exigências da capacidade econômica (a qual, como visto, está fundamentada na solidariedade social)**. Por isso, diversas Constituições contemporâneas afirmam a capacidade econômica ao mesmo tempo em que exigem que o sistema tributário seja

‘inspirado em critérios de progressividade’ (art. 53 da Constituição italiana), seja “justo e inspirado nos princípios de igualdade e progressividade” (art. 31 da Constituição espanhola). (GODOI, 2005, p. 160; *itálicos no original*).

Com maior parcimônia, debruçou-se sobre o tema Ricardo Lobo TORRES, para quem a confluência entre capacidade contributiva e solidariedade se deve ao movimento, relativamente recente, de reaproximação entre ética e direito. TORRES, como de hábito preocupado com a fundamentação filosófica da tributação, sustenta que, atualmente, o princípio da capacidade contributiva se justifica na ideia de solidariedade:

O grande problema ético da capacidade contributiva é o da sua fundamentação ou justificativa. As explicações positivistas fundavam-se em ideias economicistas como a da igualdade de sacrifício. O causalismo sociológico das décadas de 30 e 40 também abandonou a fundamentação ética, pois, ao indicar a capacidade contributiva como causa última ou imediata dos impostos, recusava a possibilidade de se ‘pretender descobrir as razões político-filosóficas dessa eleição por parte do legislador’. **Com a reaproximação entre ética e direito procura-se hoje justificar a capacidade contributiva pelas ideias de solidariedade ou fraternidade.** (TORRES, 2005, p. 200; grifo nosso)

Assim é que o autor, conferindo especial realce à solidariedade como fundamento ético moral da capacidade contributiva, refere ao princípio pela expressão “capacidade contributiva solidária” (TORRES, 2007, v. II, p. 583-588). Em suas palavras, “é no campo da capacidade contributiva que se torna mais importante a solidariedade”, de tal forma que a “carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência” (TORRES, 2007, v. II, p. 584).

Muito bem. Como é de ver, meditar sobre a solidariedade no campo da capacidade contributiva naturalmente reconduz o raciocínio do jurista à meditação sobre o dever de contribuir, e, assim, sobre a *causa, justificativa, ou fundamento* da tributação, campo de pensamento em que nos aventuramos no tópico antecedente.

E é nesse sentido, como demonstram alguns dos trechos há pouco reproduzidos, que destacados nomes da literatura especializada referem à

solidariedade em conexão com o Direito Tributário. De fato, a solidariedade parece constituir razão bastante a afirmar que, sendo a subsistência da sociedade dependente da contribuição econômica de seus membros, devem contribuir economicamente (têm **dever de contribuir**) aqueles membros que são economicamente capazes de fazê-lo (os que detêm **capacidade contributiva**). Tal ideia faz total sentido no contexto de uma Constituição que, como a Brasileira de 1988, consagra um modelo de Estado dedicado à construção de uma sociedade solidária, conciliatória de aspirações de liberdade e de socialidade; um Estado, sobretudo, apoiado na primazia da pessoa humana, para a qual a Constituição atribui, de forma plena e imediata, liberdades e direitos capazes de assegurar sua dignidade.

Capacidade contributiva e dever (de solidariedade) de contribuir são, nesse aspecto, bastante conectados.

Mas, a par das cogitações mais afetas à jusfilosofia da tributação, parece acertado afirmar que a análise da capacidade contributiva à luz da solidariedade fornece outros caminhos dotados de maior operabilidade.

Encarada como corolário do princípio da solidariedade, a capacidade contributiva pode (e é desejável que o seja), ter seu conteúdo densificado, robustecido, mesmo ampliado, comparativamente à análise feita sob o tradicional prisma da igualdade. Tratamos, aqui, do proveito, em termos de hermenêutica jurídica, de encarar esse velho princípio tributário sob as lentes da solidariedade. Efetivamente, parece-nos, analisar a capacidade contributiva como um princípio intimamente relacionado à solidariedade social pode fornecer ao intérprete – cientista do direito ou aplicador da norma tributária em concreto, conforme circunstâncias que adiante explicitaremos – um importante horizonte de significação que não se avistava nos pórticos da igualdade tributária.

A capacidade contributiva de cariz solidarista, ou capacidade contributiva *solidária* (vale dizer, analisada na contextura sistemática da Constituição, em especial sob o influxo do princípio da solidariedade), tem seu conteúdo adensado por mais de um ângulo de observação.

Em primeiro lugar, ponto de mais curial importância, e pouco talhado na ciência jurídica, é a necessidade de considerar, na compreensão do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, a realização de *deveres de solidariedade* de índole não tributária em sentido estrito; é dizer, deveres de solidariedade outros que não o simples pagamento dos impostos, notadamente a realização de fins de interesse social. Queremos nos referir não só às clássicas instituições filantrópicas e sem fins lucrativos, totalmente dedicadas à esfera social, e, por isso, frequentemente posicionadas no ordenamento como beneficiárias de exonerações fiscais; referimo-nos, também, às entidades empresárias que adotam condutas de responsabilidade social, seja por meio de doações pecuniárias, em bens ou serviços a entidades ou projetos sociais, seja por meio de programas de recrutamento e capacitação de funcionários em comunidades pobres, seja mobilizando seus recursos humanos em ações comunitárias, e assim por diante.

Se um contribuinte destina parte de seus recursos físicos, financeiros ou humanos para colaborar com um projeto de cunho social, é certo que, em assim o fazendo, ele cumpre um dever fundamental de contribuir na construção de uma sociedade solidária, ainda que tal dever não se traduza – ao menos não imediatamente - na entrega de dinheiro aos cofres públicos.

A contribuição *não fiscal* à sociedade, por meio de ações direcionadas à realização da solidariedade social, não implica, necessariamente, uma redução na capacidade econômica do contribuinte<sup>286</sup> e, logo, não é apreciável nos clássicos termos da igualdade tributária.

Trata-se aqui de considerar a capacidade de contribuir à luz da solidariedade em seu mais fresco e forte sentido: aquele, prestigiado em nossa Constituição e posicionado no vértice do Estado Democrático e Social de Direito, que pressupõe a cooperação entre Estado e sociedade na persecução dos fins sociais, na construção de uma sociedade solidária.

---

<sup>286</sup> A doação de recursos financeiros a um projeto social, em todo o rigor, reduz a capacidade econômica do contribuinte na mesma medida em que o faz uma doação pecuniária a um projeto socialmente irrelevante. Não bastasse, é frequente que contribuições de proveito social não sejam feitas pela via financeira, como as ações de responsabilidade social corporativa a que acima referimos.

Essa compreensão, em terreno tributário, impõe uma apreciação ancha do fenômeno financeiro, que leve em consideração tanto o campo das receitas como o das despesas fiscais, bem assim dos dispêndios que o Estado *deixa de fazer* porque outrem por ele faz. No ponto, estamos acompanhados do magistério sempre ilustrado de José Casalta NABAIS, que, analisando o papel das entidades de interesse social, adverte:

(...) a tributação desse setor deve ser perspectivada a partir de uma **compreensão unitária das receitas fiscais que proporciona e das despesas sociais em que incorre**, e não a partir de uma consideração isolada das receitas fiscais que suporta através do pagamento dos impostos.

É que a função financeira dos impostos, traduzida no fato de a sua exigência e cobrança visarem fundamentalmente fazer face às despesas públicas, constitui um ponto de partida que não pode ser ignorado. Efetivamente, não podemos esquecer que determinados fins de interesse geral ou de interesse social são prosseguidos pela sociedade civil, muito embora num sistema de partilha maior ou menor com o Estado e demais entidades públicas. (...)

**Pelo que tais entidades, ao dar satisfação a esses interesses sociais, mobilizando para tal os correspondentes recursos, fazem despesas que, a não ser assim, teriam de ser custeadas com receitas públicas, ou seja, com impostos, então elas já estão, a seu modo, a contribuir para as despesas públicas.**" (NABAIS, 2005, p. 131-132; sem grifos no original).

De efeito, a assunção pelos particulares de tarefas e objetivos de solidariedade não deixa de representar, por outra via, contribuição financeira para as contas do Estado, já que, não fosse o engajar daqueles, o preenchimento dos claros de insolidariedade correria, ou deveria correr, às custas dos cofres públicos. E esta última hipótese já se provou insustentável após os insucessos do Estado-total pretendido pelo modelo de bem-estar, com o que se afigura irremediavelmente anacrônica uma concepção do dever de contribuir (e de capacidade contributiva) presa, tão somente, ao viés da arrecadação tributária.

Temos, então, que a contemporânea feição do Estado Fiscal, do tipo Democrático e Social de Direito, lança novas luzes na construção de sentido do velho princípio da capacidade contributiva, fazendo nele reluzirem aspectos relativos à cooperação social direta, sem carreamento de recursos aos cofres

públicos, cooperação esta que deve ser considerada para aferição do grau de *capacidade econômica efetiva* (capacidade contributiva relativa).

Porque a dimensão quantitativa do tributo (do tributo em si e da carga tributária global) não pode ser elevada a ponto de sufocar, nem o exercício das liberdades individuais, nem tampouco o exercício de papéis sociais pelos particulares. Assim ressaí claro que, se os particulares concorrem para a satisfação de interesses sociais, eles desempenham o **dever fundamental de contribuir**, ainda que o façam por outros meios além de carrear recursos ao erário.

De outra parte, o adensamento conceitual da capacidade contributiva à luz da solidariedade, tal como acima proposto, parece se restringir a um *locus* e um *momentum* bem definidos no debate tributário, o que justifica uma rápida reflexão sobre os limites da hermenêutica ora proposta.

Em nosso parecer, a interpretação aqui desenhada tem assento, em primeiro lugar, no plano da construção juscientífica do conteúdo das normas tributárias de natureza principiológica, notadamente da capacidade contributiva, de que aqui nos ocupamos. O cientista do direito, não sendo *aplicador* do direito, é incapaz de introduzir normas no sistema jurídico, mas está apto a construir proposições linguísticas de pretensão normativa<sup>287</sup>. Conquanto o ato de descrever científico não encerre norma em sentido estrito – divagação na qual não nos interessa ingressar – cabe ao cientista do direito formular linguisticamente a norma, extraíndo e construindo, numa exegese aberta (sistemática, histórica, teleológica, enfim), os sentidos que objetivamente se deduzem dos textos e contextos jurídicos.

---

<sup>287</sup> Neste sentido, é perfeita a asserção de José Souto Maior BORGES: “(...) da interpretação doutrinária, sequer resultam normas, senão apenas opiniões (*doxa*). Até o plano onde se exaure a função interpretativa, não se obtém ainda nenhuma norma, mesmo no ato de aplicação oficial do direito (ato administrativo ou jurisdicional). O preceito normativo resulta de interpretação e entretanto com ela não se confunde. O ato normativo não se confunde com a mera exegese do texto, mas com a decisão que, a partir da interpretação, institui o que os processualistas denominam preceito, a parte dispositiva da sentença judicial. Mas a decisão envolve a opção por uma dentre as várias significações possíveis impressas no próprio preceito”. (BORGES, 2009, p. 5-6).

Então, assumimos, para facilitar o raciocínio, que cabe ao cientista do direito revelar as normas que estão no ordenamento. Nessa aventura hermenêutica e retomando o raciocínio relativo à capacidade contributiva solidária, temos por certo que, analisando esse princípio tributário em sua conjugação com as normas constitucionais relativas à solidariedade, com os olhos postos à realidade (normativa e pragmática) de um Estado Democrático e Social de Direito, o princípio da capacidade contributiva não se limita a dizer que *os impostos, sempre que possível, devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*, conforme exsurge da literalidade do art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Mais que isso, a *capacidade de contribuir* há de ter seu conteúdo conformado pelas prestações de natureza não tributária – e mesmo não econômica – que realizem a solidariedade através dos desejáveis canais horizontais, fomentando a construção de uma sociedade solidária, objetivo este insuscetível de realização pelo só Estado<sup>288</sup>.

*Os tributos devem ser modulados segundo as aptidões de contribuir do contribuinte* (com a vênia da repetição, aqui necessária) é uma formulação linguística que parece adensar e condensar, nos termos acima propostos, o princípio da capacidade contributiva solidária em sua contemporânea contextura constitucional. O princípio determina, assim, que a tributação seja graduada em consideração às aptidões não tributárias de concurso às despesas públicas, como

---

<sup>288</sup> Mais do que uma falta de ordem técnica, financeira ou pragmática, o Estado não pode suprir a solidariedade intrasocial por falta de *calor humano*. Novamente, as preciosas considerações de NABAIS: "(...) o Estado convoca a colaboração economicamente desinteressada dos indivíduos e grupos sociais, mobilizando-a para a realização daqueles direitos sociais ou dos direitos sociais daqueles destinatários relativamente aos quais a atuação estadual, ou mais amplamente a atuação de caráter institucional, não está em condições de satisfazer. **E não está em condições de satisfazer não só ou não tanto porque lhe falte capacidade técnica, humana ou financeira, mas sobretudo porque lhe falta aquele ou aqueles elementos de humanidade que só a sociedade civil e cada um dos seus membros, individual ou coletivamente, está em condições de proporcionar.** Pois não podemos esquecer que alguns dos problemas que hoje convocam a nossa solidariedade, designadamente os colocados em sede de algumas das exclusões sociais do nosso tempo, requerem, mais do que prestações pecuniárias ou mesmo em espécie de Estado ou de outras instituições, o contato e o calor humanos que promovam a recuperação do sentido útil da vida, reconduzindo os excluídos ao seio da família, ao mundo do trabalho, ou ao exercício duma atividade útil inclusivamente em sede de voluntariado social. (NABAIS, 2005, p. 117; sem grifos no original).



investimentos em projetos sociais, doações a entidades do terceiro setor e desempenho de ações de responsabilidade solidária.

Admitindo, então, que o sistema jurídico constitucional contemple uma norma dessa estirpe, a questão que se põe é a de saber como ela se opera no plano do dever-ser. Tratando-se de norma-princípio, a capacidade contributiva não estabelece direta e imediatamente *comportamentos a serem cumpridos*, mas sim, e sobretudo, um *estado de coisas a ser buscado*.

Ainda que o percurso interpretativo seja capaz de, como acabamos de fazer, reduzir o grau de vagueza de um princípio jurídico, não nos parece possível extrair da norma-princípio capacidade contributiva mandamentos específicos de conduta, típicos das normas-regra (Se for H, deve ser C). Aqui cabe considerar o terreno próprio do Direito Tributário, no qual as exações e isenções são pautadas pela estrita legalidade e taxatividade.

Neste contexto, temos que o princípio da capacidade contributiva solidária constitui-se, em primeiro lugar, como norma dirigida ao **legislador infraconstitucional**, que tem o dever de buscar, por mecanismos e políticas que avaliar adequados, o estado de coisas prescrito como fim na norma principiológica. No caso, o fim visado pelo princípio da capacidade contributiva, sob o viés da solidariedade, é uma *tributação modulada segundo as aptidões do contribuinte de concorrer para a construção de uma sociedade solidária*. O alcance desse estado de coisas só pode ser feito por meio de políticas fiscais que prestigiem uma carga fiscal favorecida ou neutralizada relativamente aos atos, fatos e sujeitos correlacionados a práticas de solidariedade social. E aqui estamos a ingressar em outro terreno de atuação do princípio da solidariedade no campo da tributação, ao qual podemos referir por *extrafiscalidade social do Direito Tributário* – terreno que, por ser vasto e fértil, exploraremos em tópico apartado.

De outro lado, porém, em nossa avaliação, essa investida hermenêutica não serve ao aplicador da norma tributária individual e concreta (Estado-Administração ou Estado-Juiz) para afastar ou minorar obrigação tributária *ex lege* com base no alcance solidário do princípio da capacidade contributiva, sem lastro

em regra específica de direito que permita a consideração de condutas solidárias na determinação da incidência do tributo, de sua quantificação ou desoneração.

No plano de aplicação concreta do direito, o princípio da capacidade contributiva não abre espaço para uma hermenêutica arbitrária, ainda que bem intencionada, que pretenda afastar uma imposição fiscal legalmente prevista ao fundamento de que o obrigado é pessoa solidária e *contribui por outros meios às cargas públicas*. Vale dizer, se determinado sujeito pratica fato descrito na norma de incidência tributária, a obrigação que surge em decorrência disso não pode ser afastada pela Administração Fiscal ou pelo Judiciário com lastro exclusivo no princípio da solidariedade. Se o contribuinte contribui por outros meios para a consecução dos fins sociais, deve ser instituída regra de direito específica que, concretizando a vertente *solidária* da capacidade contributiva, alivie a carga fiscal desse contribuinte.

No ponto, é válido trazer à tona os marcos fixados, no capítulo segundo (item 2.4.1), sobre a noção de princípios e a relação complexa que se estabelece, em nosso sistema constitucional, entre os princípios e as regras. Lembremos que está superada a ideia de que os princípios, por sua importância no sistema de normas, possam *tout court* afastar verticalmente o comando específico das regras jurídicas. A despeito de sua força normativa e preeminência axiológica, os princípios não têm o condão de derogar regras constitucionais que apontem em uma direção diversa daquela visada pela norma principiológica. Equívoco pensar que a regra jurídica não incorpora valores quando, em verdade, ela concretiza os conteúdos axiológicos carregados nas normas-princípio.<sup>289</sup>

Assim, as regras de delimitação de competências tributárias, as regras de incidência tributária em sentido estrito, as regras outorgantes de benesses fiscais, e assim por diante, constituem modos de realização dos princípios da legalidade, segurança jurídica e liberdade, sem prejuízo de prestigiar o princípio da solidariedade, com o qual aqueles outros princípios convivem. Aliás, a convivência

---

<sup>289</sup> Neste ponto específico, não divergem os constitucionalistas Marcelo NEVES e Humberto ÁVILA, a que acima citamos. No dizer de NEVES, “os princípios só ganham significado prático se encontram correspondência em regras que lhe confirmem densidade e relevância” (2012, p. 5); ÁVILA sustenta que é errôneo afirmar que a regra não incorpora valores quando, em verdade, ela os cristaliza (2012, p. 111).

entre a moderna diretriz da solidariedade e os clássicos valores da liberdade e segurança, é fato vivo desde as primeiras investidas teóricas em torno da solidariedade (PROUDHON, BOURGEOIS, DURKHEIM e GIDE, entre outros), como vimos no segundo capítulo.

A compreensão do princípio da capacidade contributiva à luz do sobreprincípio da solidariedade, da maneira como expusemos, ou seja, como **norma dirigida à dosagem do tributo em observância às aptidões solidárias do contribuinte**, parece ser ponto da mais nuclear importância, quando se trata de aproximar solidariedade e tributação.

Mas não é só por esse ângulo de análise que o princípio da capacidade contributiva tem seu conteúdo densificado pela solidariedade. Também através dos subprincípios tributários da **progressividade** e **proteção do mínimo isento** a solidariedade atua com peso hermenêutico dos mais valiosos, agregando substância e efetividade a essas normas de princípio justributário, normas que podem ser compreendidas como irmanadas ou afiliadas do princípio da capacidade contributiva.

A essa análise dedicaremos os dois próximos tópicos.

### 3.6. A PROGRESSIVIDADE FISCAL À LUZ DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE

#### 3.6.1. A PROGRESSIVIDADE COMO TÉCNICA DIRIGIDA À REALIZAÇÃO DA IGUALDADE FORMAL

A par de se constituir como verdadeiro princípio, a progressividade fiscal<sup>290</sup> é, também, técnica<sup>291</sup> ou metodologia de quantificação da exação

---

<sup>290</sup> Tratamos, neste primeiro momento, da progressividade *fiscal*, que pressupõe aplicação de alíquotas progressivas em função da dimensão da base de cálculo. Já na modalidade *extrafiscal*, sobre a qual versaremos logo adiante, a progressividade de alíquotas se dá em função de outros critérios, visando ao atendimento de alguma finalidade subjacente à norma.

<sup>291</sup> Reconhecer a progressividade como técnica não pode implicar, todavia, negar sua condição de princípio, que sobressai em relação àquela qualidade. No ponto, estamos com Estevão HORVATH no sentido de que a progressividade, “mais que um mero *critério*, uma simples *técnica*, a

tributária, permitindo a majoração da carga impositiva em função do aumento da riqueza tributável. Na clara dicção de Mary Elbe QUEIROZ:

(...) na imposição dos tributos, a progressividade sintetiza-se por meio de alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento das respectivas bases de cálculo, isto é, a incidência do tributo aumenta em percentuais à medida em que aumentam as grandezas de valores que compõem a base de cálculo (QUEIROZ, 2004, p. 39)

A utilização dos impostos progressivos, não de agora, está disseminada nas legislações tributárias contemporâneas, sendo certo que, como já referido, sua consolidação jurídica está associada ao período histórico próprio do Estado Social. Não por acaso, já na década de 1960, Aliomar BALEEIRO observava que “os impostos progressivos são universais. Parece que não existe nenhum país, em grau apreciável de civilização, que não os empregue. Essa utilização, além disso, tende a estender-se, cada vez mais, a maior número de impostos” (BALEEIRO, 1960, p. 753).

Em nossa Carta Maior, não está, para a generalidade dos impostos, prevista de maneira explícita, mas sua consagração constitucional costuma ser sacada do postulado sobranceiro da igualdade, e de seu consectário princípio da capacidade contributiva.

Exemplo dessa inferência é a doutrina de Diego MARÍN-BARNUEVO FABO:

(...) a **exigência de que a igualdade** é princípio inspirador do sistema tributário demanda inescusável atenção aos **princípios da capacidade econômica e progressividade como mandamentos de desigualdade ou diferenciação necessários para lograr a igualdade real** (MARÍN-BARNUEVO FABO, 1996, p.19; sem grifos no original)

Como já assinalamos no rápido percurso pelo Estado Fiscal moderno (item 1.4, *supra*), o princípio da proporcionalidade como critério padrão de dosagem tributária é corolário de um modelo estatal que, sob as vestes da neutralidade e da igualdade formal, é marcadamente dedicado à conservação do *status quo*.

---

progressividade é um *princípio* e, como tal deve ser interpretado e aplicado à matéria tributada” (HORVATH, 2002, p. 79).

Deveras, o princípio da igualdade, em sua feição substancial, não se satisfaz com a tributação proporcional, pois a aplicação das mesmas alíquotas para bases de cálculo díspares equivale a *tratar igualmente os desiguais*. É onerar mais quem revela menos aptidão de contribuir. O princípio da igualdade material requer, ao contrário, que os desiguais sejam tratados desigualmente, na medida de suas desigualdades.<sup>292</sup>

Transportando essa máxima para o terreno da mensuração do ônus fiscal, é certo que um contribuinte que auferir, num ano-calendário, elevadas somas de rendimentos, é diferente daquele que, no mesmo período, recebe a quantia equivalente a um só salário mínimo. Retirar do segundo uma fatia correspondente a 10% de sua renda não é o mesmo que retirar, do primeiro, idêntica proporção de recursos. O sacrifício do segundo é, evidentemente, muito maior.

Por isso, tem pertinência a asserção de HORVATH no sentido de que a progressividade constitui-se como “maneira de aplicar a ‘teoria do sacrifício’ na atividade tributária para que este sacrifício seja repartido por igual, na medida em que isso seja possível de ser feito”. (2002, p. 78).

A progressividade configura-se, nesta toada, como critério de desigualação legítima, instituindo um fator de discrimine (riqueza de cada contribuinte potencial, revelada pelo binômio HI/BC) compatível com a diferenciação realizada em razão dele (menor ou maior carga tributária).<sup>293</sup>

---

<sup>292</sup> É Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO que, em primorosa obra (**Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**), lembra a máxima aristotélica, advertindo, no entanto, tratar-se somente de um ponto de partida: “para o debate do problema é insuficiente a notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os iguais. Sem contestar a inteira procedência do que nela se contém reconhecendo, muito ao de ministro, sua validade como ponto de partida, deve-se negar-lhe o caráter de termo de chegada, pois entre um e outro extremo serpeia um fosso de incertezas cavado sobre a intuitiva pergunta que aflora ao espírito: *Quem são os iguais e quem são os desiguais?*” (BANDEIRA DE MELLO, 1999, p. 10-11)

<sup>293</sup> Satisfaz os critérios de discriminação legítima propostos por Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua já citada obra **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade** (1999). Os requisitos são quatro: (1) que a discriminação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo; (2) que o fator de desigualação consista num traço diferencial residente nas pessoas ou situações, vale dizer, que não lhes seja alheio; (3) que haja um nexo lógico entre o fator de discrimine e a discriminação legal estabelecida em razão dele; (4) que, no caso concreto, tal vínculo de correlação seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos (BANDEIRA DE MELLO, 1999, *passim*).

Daí ser o princípio da progressividade frequentemente referido como derivação da capacidade contributiva, na medida em que sua aplicação viabiliza *dimensionar* a aptidão econômica de cada contribuinte (em relação aos demais, e em vista do tamanho da riqueza expressa nos fatos e situações que realizou) de concorrer às cargas públicas.

### 3.6.2. PROGRESSIVIDADE FISCAL E SOLIDARIEDADE

O raciocínio que alia o princípio da progressividade ao da igualdade material é, parece-nos, irretocável.

Mas, também neste campo, somos de afirmar que o princípio da solidariedade, como vetor hermenêutico basilar do nosso ordenamento constitucional, tem muito que agregar à compreensão do princípio da progressividade no Direito Tributário.

Sem deixar de lado a igualdade como ascendente fundamental da progressividade, Francesco MOSCHETTI foi dos primeiros a desenvolver sobre a ideia de um fundamento *solidário* da tributação progressiva. Em análise do artigo 53 da Constituição Italiana, MOSCHETTI é enfático ao afirmar que a “característica solidária inspira toda a sua disciplina e, portanto, comporta consequências não só no plano qualitativo (eleição do fato imponible) senão também no plano quantitativo (montante da contribuição).” (1980, p. 280). Disso ele extrai que a tributação deve ser *progressivamente graduada*, onerando com maior intensidade aqueles que possuem mais elevados níveis de riqueza. E assim o é porque, na firme convicção do jurista italiano, o princípio da solidariedade exige a *redistribuição de renda*, o que, no Direito Tributário, realiza-se em especial pelo critério da *progressividade* (1980, p. 280).

O mandamento constitucional de redistribuição de riqueza pela via fiscal, fundamenta-se, pensamos, não tanto no princípio da igualdade como no da solidariedade social. A redistribuição de riquezas parece ser mais um *efeito* (possível e desejável) do que propriamente uma *exigência* da igualdade tributária, pois esta, em perspectiva material, requer só (o que, reconheça-se, não é pouco)

que a tributação individual seja dosada em progressão com a dimensão econômica da riqueza tributável, de modo que os *desiguais sejam tratados desigualmente, na medida de suas desigualdades*.

O sobreprincípio da solidariedade, ousamos dizer, parece impor com redobrada ênfase o comprometimento de todos com a redução das marginalidades sociais, da miséria humana, da carência de oportunidades de coparticipação na vida social. Mesmo compreendida em sua acepção mais elementar – acepção que, como visto, compõe o primeiro patamar significativo de seu conceito jurídico – a solidariedade é intolerante com a marginalização, expressão máxima da *insolidariedade*.

Afinal, as desigualdades agudas provocam o efeito de ruptura dos laços sociais em relação aos que se posicionam nos extremos, e a negação do sentido mais basilar de solidariedade (em sentido objetivo ou subjetivo). Charles GIDE o explica com bela ilustração:

A extrema riqueza, como a extrema pobreza, produz este resultado nefasto de quebrar o vínculo entre o indivíduo e a comunidade que os une... Para o pobre que é muito pobre, que dorme sob as estrelas e vive de saques, não existe vínculo social: que lhe importa que Paris pegue fogo? E o homem rico que é muito rico, que possui mansões à beira do mar e castelos na montanha (...), este também está além de qualquer vínculo social. (...) ele pode, quando quiser, fechar-se em sua torre de marfim e ver queimar Roma, como Nero, enquanto tocava lira. (GIDE, 1932, p. 89)

Lembremos que, em sentido comum objetivo, o vocábulo designa “relação de **pertença** e partilha, e, pois, de **codivisão** e de **corresponsabilidade**, que liga naturalmente cada indivíduo ao destino e às vicissitudes do grupo, do qual faz parte, como um todo” (GALEOTTI, 1996, p. 3, tradução nossa; sem grifos no original). E em sentido subjetivo, corresponde a “**sentimento** e **relação** de fraternidade, ajuda mútua e apoio em perigo e necessidade, porque se é consciente de que o destino de cada está ligado ao de todos, isto é, ao ‘todo’” (GALEOTTI, 1996, p. 3; tradução nossa; sem grifos no original).

A juridicização e consagração constitucional desse dever de ajuda mútua, que no Direito Tributário se especifica através do dever fundamental de

contribuir, repudia a instituição de um sistema tributário conservador<sup>294</sup> ou regressivo, impondo a inarredável redistribuição do produto arrecadado. Não se trata, efetivamente, de consagrar uma redistribuição radical, tampouco da consagração de um ideário comunista, mas sim de uma repartição moderada e compatível com a liberdade e propriedade dos cidadãos e, tanto quanto possível, suficiente para a minoração das iniquidades sociais.

É de esperar, então, que a voz de MOSCHETTI não seja a única na literatura justributária a associar a progressividade fiscal à ideia de solidariedade.

Também Claudio SACCHETTO (2005, p.25) referindo-se a Giorgio LOMBARDI, encara a progressividade verdadeiro "custo da solidariedade". Para o primeiro dos juristas italianos, se o Estado exige os tributos em razão de um dever de solidariedade, tal significa que a exigência tributária não é meramente fiscal, devendo com ela perseguir, inclusive, a redistribuição de riquezas. Na avaliação de SACCHETTO:

A função da imposição é encontrar receitas, mas esta é somente o êxito material imediato, intermediário (...) Foi a mudança de perspectiva - no fim do século XIX - da concepção do tributo como preço dos serviços prestados pelo Estado para o da solidariedade que justificou a passagem do tributo proporcional ao progressivo. A mera proporcionalidade não parecia mais satisfatória para manter a equidade fiscal, porque ela não conseguia garantir a igualdade de sacrifícios entre os cidadãos. O tributo, na forma do imposto, torna-se o instrumento para realizar a justiça que opera por meio de uma redistribuição dos rendimentos. (SACCHETTO, 2005, p. 26)

Betina Treiger GRUPENMACHER afirma, com propriedade, que o Estado Democrático e Social de Direito, lastreado que é nos princípios da liberdade, *solidariedade* e igualdade, deve necessariamente consagrar leis tributárias materialmente justas; conquanto sem se referir (nessa passagem) especificamente à progressividade, afirma que a justiça fiscal (e, de seguinte, a solidariedade) se realiza pela adequada distribuição da carga tributária:

---

<sup>294</sup> Interessante, a esse respeito, é a afirmação de Victor UCKMAR, analisando os diversos modos de articulação do sistema tributário nos Estados com força política dominante conservadora, de um lado, inclinados para a tributação proporcional, e, de outro, Estados com força política constituída por menos acomodados, em que a tendência é a redistribuição de riqueza, com alíquotas progressivas sobre a renda, patrimônio e heranças. (UCKMAR, 2001, p. 9)



A liberdade, a **solidariedade** e a igualdade são os sustentáculos do Estado Democrático de Direito e bem assim do Estado Social de Direito. A justiça fiscal só se realiza com a edição de **leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva, onerando mais pesadamente aqueles que têm mais aptidão para contribuir** e desobrigando do pagamento de tributos aqueles que, muito embora tenham capacidade econômica, não possuam capacidade para arcar com o ônus da tributação, pois toda a sua disponibilidade financeira absorvida com a sua manutenção e a de sua família. (GRUPENMACHER, 2012, p. 45)

José Casalta NABAIS, em suas ricas formulações em torno de solidariedade e tributação, também aproxima a exigência da progressividade à noção de Estado Social. Em seu entender, a progressividade se “traduz num importante fator de realização da solidariedade social” (NABAIS, 2005, p. 132). Vale reproduzir um pequeno excerto de suas considerações:

“Com efeito, o **sistema fiscal**, isto é, os impostos no seu conjunto, ainda **serve à solidariedade social** na medida em que é integrado por imposto ou impostos com taxa ou **alíquota progressiva**. Pois, quando isto se verifica, (...), então temos um **importante fator suplementar de redistribuição de rendimentos**, ou seja uma redistribuição reforçada de rendimentos.

É que, independentemente da fundamentação que se defenda para o suporte dos impostos progressivos, seja ela remetida para o princípio da capacidade contributiva, como defendem alguns, seja ela sustentada pelo princípio do Estado social, como defendemos nós, do que não há dúvidas é que a existência de impostos com taxa ou **alíquota progressiva se traduz num importante fator de realização da solidariedade social**. (NABAIS, 2002, p. 131-132; sem grifos no original)

Misabel DERZI, avaliando que a “Constituição adota a concepção de tributo como **solidariedade**, graduado de acordo com a capacidade econômica e não meramente troca entre serviços públicos prestados e o imposto pago”, é firme em apontar a determinação constitucional da progressividade fiscal, eis que o Diploma Maior “não tolera que se prestigiem as concentrações de riqueza em mãos de poucos, sem chamar tal elite privilegiada à solidariedade tributária” (DERZI, 2003, p. 149).

Também Michael LIVINGSTON, professor e doutrinador norte-americano, realiza aproximação entre o princípio da solidariedade (a que chama de *solidarietà*, para aludir à sua matriz italiana) e a progressividade fiscal:

Num contexto de política tributária, *solidarietà* é tipicamente usada para subsidiar o debate sobre a progressividade ou (um conceito a ela correlato) a alocação de cargas tributárias de acordo com a capacidade individual de pagar tributos, como expressão de suas responsabilidades perante o grupo mais amplo. Um especial atrativo do conceito de *solidarietà* é que - por ter raízes em direito privado e (indiretamente) na Igreja medieval - oferece um argumento a favor da progressividade que não é dependente do socialismo ou da ideologia pós-marxista de esquerda.

(...) ecos de *solidarietà* são encontrados nos textos de professores que, apesar de não defenderem uma redistribuição radical da renda, olham uma certa redistribuição como necessária para manter a harmonia numa sociedade capitalista (LIVINGSTON, 2005, p. 193-194; *itálicos no original*)

Estamos convencidos assim, e em boa companhia, de que o princípio da solidariedade repudia um sistema tributário regressivo e exige a *redistribuição de riquezas*, o que, no direito fiscal, tradicionalmente se realiza pela via da progressividade de alíquotas em função da dimensão da base de cálculo, como acima explicitado.

A reflexão, no entanto, não termina por aqui. Necessário ainda pensar sobre os limites e desafios, inclusive de ordem pragmática, que se fazem presentes no campo da progressividade.

### 3.6.3. OS LIMITES E DESAFIOS DA PROGRESSIVIDADE FISCAL

Pelo que dito acima, somos de concluir que o mandamento de progressividade do sistema tributário é decorrência imediata de uma Constituição que, como a Brasileira de 1988, funda-se sobre os princípios da igualdade e da solidariedade. Bem por isso, ainda que não prevista explicitamente em nossa Lei Maior – ao menos não para a generalidade do sistema tributário, como encontramos na Constituição italiana<sup>295</sup> – a progressividade é princípio

---

<sup>295</sup> “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*” (Art. 53 da Constituição Italiana de 1947; grifo nosso)

pertencente ao altiplano constitucional, e deve ser observado pelo legislador tributário, tanto quanto possível, no delineamento do critério quantitativo da regra-matriz de incidência dos tributos.

Diz-se tanto quanto possível porque, de um lado, há espécies tributárias cujo perfil constitucional afasta a técnica progressiva, como as taxas e as contribuições de melhoria, não vinculadas a uma manifestação de riqueza do contribuinte, mas sim, notadamente, a uma atividade do Estado, cujo *custo* deve ser critério decisivo na determinação do *quantum* a pagar<sup>296</sup>; seja porque, de outro lado, há tributos que, a despeito de incidirem sobre manifestação de riqueza do contribuinte, são incompatíveis com a progressividade, pois sua dinâmica de incidência implica repercussão do ônus tributário na cadeia econômica (ICMS e IPI); seja, por fim, porque a aplicação concreta da progressividade conduza a distorções que acabem por tornar inalcançável o resultado redistributivo por ela almejado.

Lançando os olhos sobre as disposições específicas da Constituição relativas à progressividade fiscal, encontramos no artigo art. 145, § 1º, o mandamento segundo o qual “Sempre que possível, os impostos (...) serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. O preceito deve ser interpretado, em nosso ver, na linha do que acima explicitamos: sempre que a progressividade for compatível com a configuração jurídica e econômica do tributo.

Tocante às disposições relativas aos tributos em espécie, a progressividade de índole *fiscal* é apenas prevista para o Imposto de Renda (art. 153, §2º, I) e para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, § 1º, I). Quanto à progressividade do IPTU, a disposição foi introduzida pelo poder constituinte derivado (Emenda Constitucional nº 29, de 2000), tendo gerado calorosos debates na jurisprudência pátria sobre a possibilidade de instituição, pelo legislador ordinário, da alíquota progressiva em período anterior à emenda constitucional.

---

<sup>296</sup> As contribuições de melhoria envolvem, também, uma expressão de riqueza do contribuinte, traduzida na valorização imobiliária decorrente da obra pública; mas, porque a atividade estatal compõe o critério material e quantitativo dessa espécie tributária, cremos que a progressividade não tem lugar em sua estrutura.

A questão, parece-nos, poderia ter sido dirimida à luz dos princípios da solidariedade e da igualdade substancial, dos quais a progressividade deflui e se projeta como instrumento de sua concretização. Lamentavelmente, a jurisprudência se encaminhou para a literal e redutora interpretação do texto constitucional, concluindo pela falta de amparo expresso à progressividade fiscal do IPTU antes do advento da EC 29/00.<sup>297</sup> Semelhante discussão foi travada em torno do ITBI, que vinha sendo instituído de forma progressiva pelos Municípios, em que pese inexistência de autorização constitucional explícita.<sup>298</sup> Todavia, é de mencionar que a discussão foi reaberta no STF em Recurso Extraordinário que versa sobre a progressividade de alíquotas do ITCMD (art. 155, I, CF/88), também destituída de amparo constitucional expresso. Neste caso, divergindo do posicionamento anteriormente firmado, o STF reconheceu a constitucionalidade da lei estadual que instituiu alíquotas progressivas para essa modalidade impositiva.<sup>299</sup>

Quanto ao Imposto sobre a Renda, em relação ao qual o mandamento de progressividade encontra-se insculpido na Constituição de 1988 desde sua redação originária, é de notar que se trata de tributo que, dado o caráter pessoal de sua hipótese de incidência, apresenta grande potencialidade de atender à função redistributiva da renda. O art. 153, §2º, I é claro ao dispor que esse imposto “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade”. Assim, o legislador que talhar essa figura impositiva, em especial, não pode se furtar ao comando constitucional da progressividade.

---

<sup>297</sup> A orientação restou cristalizada no Enunciado da Súmula 668, do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Quanto à progressividade extrafiscal (já prevista, para o IPTU, na redação originária da Constituição), a que se refere a segunda parte do enunciado sumular, dela nos ocuparemos logo adiante.

<sup>298</sup> A questão também gerou enunciado sumular, de nº 656, do Supremo Tribunal Federal: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.”

<sup>299</sup> Sob o regime de repercussão geral, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, proveu o Recurso Extraordinário (RE) 562045, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, reconhecendo a constitucionalidade da progressividade da alíquota do ITCMD (de 1% a 8%) prevista no artigo 18, da Lei gaúcha 8.821/89. A sessão de julgamento ocorreu em 06 de fevereiro de 2013. Até o encerramento deste estudo, a decisão não havia sido publicada.

Não obstante, descendo na planície da legislação infraconstitucional, assistimos a uma estruturação de alíquotas e faixas de incidência incompatível com os mandamentos da Constituição.

Contundente é a crítica de CARRAZZA a esse respeito, a sustentar que “cinco alíquotas e, ainda por cima, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si é (...) muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas” (2011, p. 128). No que se refere ao Imposto de Renda Pessoa Física, a tabela progressiva vigente desde há muitos anos<sup>300</sup> e até hoje, por sua reduzida margem de variação de alíquotas, e pelas poucas e apertadas faixas de rendimentos, faz com que os que auferem renda mensal equivalente a vinte salários mínimos paguem uma alíquota efetiva muito próxima daquela paga por quem auferir duzentos, dois mil, dez mil salários mínimos mensais.

Sobre o assunto, estudo digno de nota foi desenvolvido por Susany Mendonça de SOUZA (**Imposto de Renda das Pessoas Físicas: estudo da alíquota efetiva**, 2008)<sup>301</sup>, que demonstra a ausência de progressividade do IRPF nas faixas de maiores rendimentos, conforme ilustração gráfica a seguir:

---

<sup>300</sup> O curioso, e odioso, é que a drástica redução na quantidade de faixas de renda tenha se dado, justamente, logo após a proclamação da Constituição de 1988, que expressamente instituiu o mandamento de progressividade para tal figura impositiva. Ao passo que a legislação vigente em 1979, sob égide da Constituição de 1967 (EC 01/69, silente sobre a progressividade do IR), previa a variação de alíquotas de 0% a 50%, com 13 faixas de renda.

Se em 1988, vigiam 10 faixas de alíquota (entre 0% até 45%), em 1989, o número de faixas passou a três (0%, 10% e 25%). Desde então, a despeito de sucessivas alterações normativas, a quantidade de faixas de renda tem variado entre três e cinco, sendo este último número o previsto na regulamentação hoje vigente (0%, 7,5%, 15%, 22,5%, 27,5%). Sobre o assunto, ver estudo da UNAFISCO (**10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil** / [elaborado por] Clair Maria Hickman, Evilásio da Silva Salvador – Brasília : Sindicato Nacional dos Auditores – Fiscais da Receita Federal, 2006. Disponível em: [http://www2.unafisco.org.br/estudos\\_tecnicos/2007/10anos.pdf](http://www2.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2007/10anos.pdf).)

<sup>301</sup> Embora o estudo tenha sido elaborado no ano de 2008, quando vigia a tabela com apenas três faixas de alíquotas, suas conclusões permanecem válidas, pois persiste a alíquota máxima de 27,5% para os rendimentos superiores à última faixa de incidência do imposto. Em análise da tabela, elaborada pela própria autora, Suzany de SOUZA afirma: “Para rendas superiores a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) observa-se uma pequena variação da alíquota efetiva, apesar de estar mais perto da alíquota nominal de 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento). Para uma renda mensal de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) a alíquota efetiva é de 24,0% (vinte e quatro por cento) e para R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) mensais a alíquota cresce apenas 0,23 (zero vírgula vinte e três) ponto percentual, ficando em 24,23% (vinte e quatro vírgula vinte e três por cento).” (2008, p. 62)

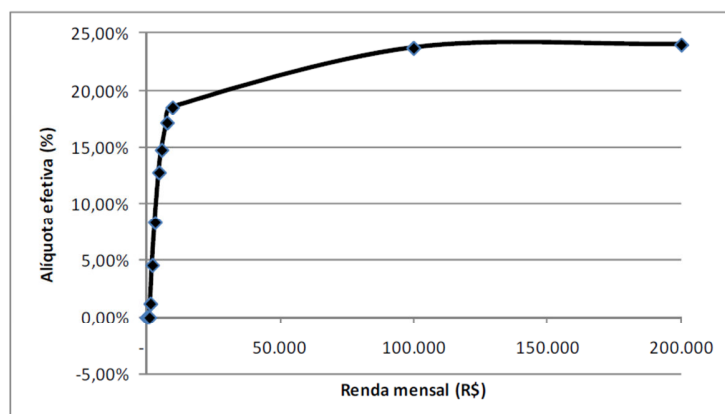


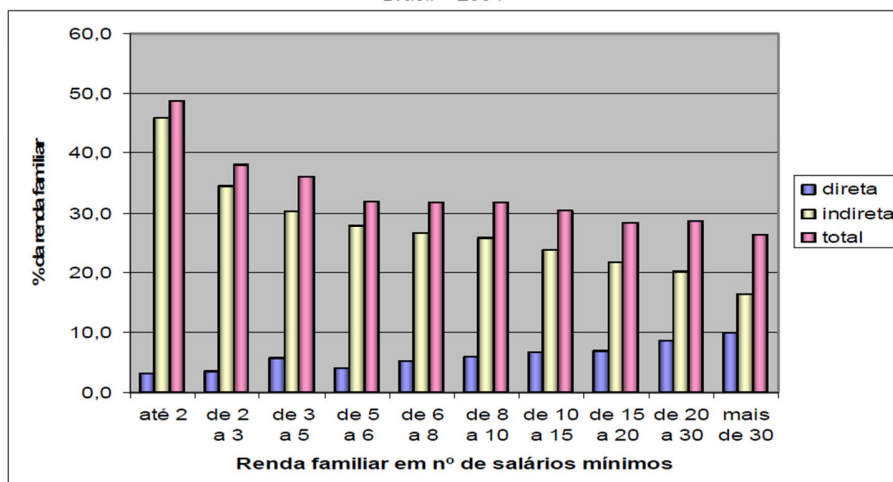
Gráfico de Evolução da alíquota efetiva de acordo com a renda.  
Fonte: SOUZA, 2008, p. 62

O quadro se agrava se voltarmos a atenção ao *conjunto do sistema tributário brasileiro*, que, tal como estruturado pela legislação infraconstitucional, apresenta características nitidamente regressivas.

Efetivamente, sob as lentes da solidariedade, a progressividade não se dirige, tão somente, a cada uma das figuras impositivas, mas também, e sobretudo, ao *sistema tributário como um todo*. Vale dizer, é insuficiente que este ou aquele imposto seja pautado pela progressividade se o sistema tributário globalmente considerado revele-se regressivo.

Gráfico divulgado em nota técnica do DIEESE (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos), que apura a carga tributária suportada por pessoas com renda familiar entre zero e trinta salários mínimos, considerando um vasto cardápio de tributos (IPI, ICMS, PIS, Cofins, IR, contribuições previdenciárias, IPVA, IPTU, ISS), traduz em termos percentuais o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro:

Carga tributária direta, indireta e total sobre a renda familiar (em faixas de salário mínimo)  
Brasil – 2004



Fonte: IBGE. Elaborado por ZOCKUN (2005), citado por DIEESE, 2008, p. 10

Aqui, tem-se um complicador significativo: o principal fator responsável pela regressividade do sistema não é a mesquinha progressividade do Imposto de Renda, mas sim a tributação indireta, que repercute no preço das mercadorias e dos serviços consumidos, justamente aquela cuja estrutura é incompatível com o mecanismo da progressividade.

Em termos práticos, quer isto dizer que o caminho para um sistema fiscal progressivo e redistributivo pressuporia uma drástica redução da tributação sobre o consumo e a elevação da carga tributária direta.

Contudo, é de sopesar que a conservação dos tributos indiretos como fatia expressiva da arrecadação tributária total de um país constitui uma tendência mundial que se ampara em fortes motivos pragmáticos: um, a tributação indireta é do tipo invisível, omitida aos olhos do contribuinte<sup>302</sup> e pouco sensível ao seu bolso, comparativamente à tributação direta; dois, os tributos indiretos são, para a Administração Tributária, de mais fácil fiscalização e administração, e para os contribuintes, de dificultosa sonegação; não bastasse, é fenômeno hoje conhecido a chamada *concorrência fiscal internacional* (disputa entre os Estados-nação por

<sup>302</sup> No Brasil, a situação promete alguma mudança após a entrada em vigor da Lei 12.741/12 (com início de vigência em 10/06/2013), que obriga aos estabelecimentos comerciais e prestadores de serviço informar, em nota fiscal, o valor dos impostos embutidos no preço de produtos ou serviços adquiridos pelo consumidor. Esperamos por sua eficácia social.

investimentos privados, mediante oferecimento de regimes tributários favorecidos), que provoca o efeito global de elevação dos tributos indiretos, tributos que, por atingir toda a população residente (contribuintes “sedentários”), evitam a degradação fiscal dos países.<sup>303</sup>

Esse conjunto de complexidades, de ordem jurídica e pragmática, exige um passo avante na reflexão sobre o melhor sentido e lugar da progressividade à luz do texto constitucional e de suas potencialidades concretas de realização.

#### **3.6.4. PROGRESSIVIDADE FISCAL: UM MEIO, ENTRE OUTROS, DE REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA E DE REALIZAÇÃO DA SOLIDARIEDADE**

Avançando na compreensão do princípio da solidariedade tal como consagrado na Constituição de 1988, no bojo de um Estado Democrático e Social de Direito, não podemos deixar de colocar em questão o posto de centralidade da tributação progressiva (no sentido *fiscal*, a que aludimos acima), no contexto de um Direito Tributário solidário.

Em primeiro lugar, porque, como mencionamos, a aplicação da progressividade encontra limitações decorrentes do perfil constitucional de certas figuras tributárias (taxas e contribuições de melhoria) e/ou de sua dinâmica de incidência (tributos indiretos); em segundo lugar porque, mesmo que o legislador adotasse a técnica progressiva para o resto dos tributos (nos quais ela é juridicamente possível), tal não seria suficiente para tornar o *sistema progressivo como um todo*.

---

<sup>303</sup> Precisamente porque hoje se vive num mundo sem fronteiras, no qual existem diversos sistemas de tributação favorecida, os Estados têm encontrado dificuldades para assegurar sua arrecadação tributária em relação aos chamados “contribuintes nômades”, e, na tentativa de evitar a degradação fiscal, redirecionam a carga tributária aos “contribuintes sedentários”, na interessante distinção de José Casalta NABAIS (2005, p. 132). Tal medida é implementada mediante a elevação dos tributos indiretos (sobre o consumo), em detrimento dos tributos diretos (reais ou pessoais, proporcionais ou progressivos) com considerável prejuízo da progressividade do sistema, e por conseguinte, de um direito fiscal justo e redistributivo. De modo que a proclamada “solidariedade no Direito Tributário” tem sido debitada na conta de um universo bastante limitado de contribuintes, em um nível de realização muito aquém do desejado.



E, parece-nos, o princípio da solidariedade não se vê efetivado com a progressividade num horizonte microscópico (manifestações parcelares de riqueza) se o sistema como um todo é regressivo, frustrando-se o objetivo de redistribuição de riquezas.

Em convergência com esse raciocínio, discorre com acurácia Betina T. GRUPENMACHER, observando que a progressividade de um só imposto não é bastante para efetivar a redistribuição, objetivo que só seria possível com a progressividade do sistema tributário como um todo:

Para que um sistema seja verdadeiramente justo, atuando como mecanismo de redistribuição de riquezas, a progressividade deve alcançar todos os tributos. No entanto, assim no Brasil, como em Portugal e em diversos outros Estados democráticos, a progressividade é uma realidade apenas em relação ao imposto incidente sobre os rendimentos, o que nos permite concluir, que nenhum destes sistemas constitucionais é, verdadeiramente, justo, posto que não é redistributivo. E se assim é, ou seja, se grande parte dos impostos nos sistemas tributários mais avançados do mundo é apenas proporcional, porque manter a progressividade apenas em relação ao imposto incidente sobre o rendimento? Definitivamente motivo não há que o justifique, já que a progressividade do referido imposto, isoladamente, não é bastante em si mesma para reduzir as desigualdades sociais. Tal só se daria com um sistema integralmente progressivo. (GRUPENMACHER, 2012, P. 66).

De fato, considerando o perfil de nosso sistema tributário, a progressividade de um ou alguns impostos não é capaz de atender ao fim redistributivo, sobretudo em razão do peso representado pela carga tributária indireta.

A questão parece apontar, em primeiro lugar, para uma reforçada atenção ao princípio da seletividade de alíquotas de acordo com a essencialidade dos produtos, visando a minorar ou amortecer o peso da tributação indireta sobre as camadas de menor renda e, proporcionando, conseqüentemente, um melhor nível redistributivo do sistema.

Além disso, as dificuldades práticas na concreção de um sistema tributário redistributivo e justo, tem inspirado a formulação de alternativas fiscais tendentes a buscar a redistribuição, curiosamente, por técnicas não progressivas. Propostas têm surgido no sentido de alcançar a progressividade sistêmica por

meio da adoção de técnicas proporcionais, como o imposto único e as chamadas *flat tax*, pondo em questão o velho trocadilho de Voltaire - “*impôt unique, impôt inique*”<sup>304</sup>.

Os defensores dessa forma de tributação sustentam que, além de proporcionar a progressividade mediante a fixação de abatimentos (aplicáveis a todos os níveis de rendimentos), o método proporcionaria ganhos em termos de eficiência, transparência fiscal, segurança jurídica e certeza da arrecadação. A explanação de João Ricardo CATARINO, Professor do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica de Lisboa, vem a calhar a respeito do tema:

Tendo embora uma taxa proporcional, a progressividade deriva desde logo da consagração daqueles abatimentos pessoais e familiares aplicáveis a todos os níveis de rendimentos, pelo que a taxa efectiva de tributação nunca chegaria à taxa nominal proposta.

(...)

A verdade é que a adopção de uma taxa única apresenta inúmeras vantagens. Em primeiro lugar simplifica o sistema fiscal quer na perspectiva da sua gestão pelas autoridades fiscais, quer no da sua compreensão. por outro lado, um sistema simples é mais fácil de gerir, dificulta a fuga, aumenta o controlo e pode até, mediante uma adequada reestruturação da administração financeira do Estado, ser mais económico na gestão. Permite-se também ser um fator de incremento económico, de atracção do investimento estrangeiro e neutralizador de distorções quanto a investimentos económicos. Há ainda acréscimos de transparência, mitigam-se as situações de privilégios para certos grupos, e a lei, sendo mais simples, é menos propensa à fraude, à evasão e ao abuso de formas jurídicas que constituem problemas de nosso tempo. (CATARINO, 2008, p. 594-595).

No ponto, importante registrar a opinião de Betina Treiger GRUPENMACHER, para quem “a adoção do *flat tax* não elimina, necessariamente, a progressividade do sistema. Embora não haja progressividade de alíquotas, esta se verifica quando se afere a taxa efetiva de tributação, a partir da proporcionalidade da incidência”. (2012, p. 63) Daí afirmar a autora que, sopesando todas as possíveis benesses geradas pela *flat tax*, “a tributação

---

<sup>304</sup> No português: “imposto único, imposto iníquo”. A referência é trazida por Regina Helena COSTA (2003, p. 30).

proporcional levada a cabo pela referida sistemática de tributação pode, *a priori*, realizar justiça social” (2012, p. 64).

Não sendo o caso de ir às entranhas da proposta, em seus aspectos operacionais e efeitos econômicos (já que, por nossa formação, não estamos habilitados a um parecer conclusivo sobre sua conveniência pragmática), o fato é que ideias do gênero ajudam a evidenciar que a redistribuição de renda não se atende apenas pela velha técnica da progressividade fiscal, possuindo outros caminhos de realização.

É de salientar que a solidariedade almejada pelo Diploma Maior é, lembremos, a do tipo *multidimensional*, que requer a consideração de uma cidadania ativa, do efetivo envolvimento dos membros da comunidade com os seus próximos. A confiança na progressividade fiscal, em sua formulação pura (aumento de alíquotas em progressão com o aumento da base de cálculo), como meio de redistribuição por excelência do produto arrecadado, é uma ideia própria daquela solidariedade do tipo vertical, a que assistimos no modelo de Bem-Estar. É uma visão que coloca, de um lado, o Estado como agente arrecadador e redistribuidor, e, de outro, os cidadãos possidentes, como sujeitos *passivos* e *resignados*, curvando-se, por imposição inarredável, ao dever de pagar tributos.

Embora a progressividade fiscal, se aplicada de forma efetiva, possa representar um meio de realização do valor da solidariedade social, não há nada nela que estimule, promova, induza, o papel *ativo* dos cidadãos na persecução da solidariedade no seio do tecido social, por meio de condutas solidárias.

A isto serve outra espécie de progressividade, aquela do tipo *extrafiscal social*, assim como outras medidas fiscais de fins não exclusivamente arrecadatórios que almejem a redistribuição por intermédio de normas promocionais (do que trataremos a seguir). Quer dizer, a redistribuição não deve se traduzir na expressão de um Estado *Robin Hood*, como um agente solidário que, embora legalmente, subtraia dos ricos insolidários para dar aos pobres necessitados. Se o Estado busca a construção de uma *sociedade solidária*, parece lógico supor que tal solidariedade não deva ser exclusiva e simplesmente imposta de cima a baixo, pois aí não teríamos outra coisa senão só um *Estado*

*solidário*; antes, cabe ao Direito (e ao Direito Tributário), por injunção constitucional, abrir canais de solidariedade entre os personagens do tecido social, para que a sociedade, ela mesma, engaje-se na realização do objetivo enunciado no art. 3º, inciso I, da Lei Maior.

Não se quer com isto negar o que já foi dito, isto é, que o princípio da solidariedade fundamenta e impõe a adoção da progressividade fiscal, na justa medida em que repudia um sistema tributário regressivo ou mantenedor de um *status quo* fundamentalmente desigual. Insistimos: a progressividade dos tributos pode e deve ser utilizada pelo legislador como instrumento de repartição de riquezas – é certo, de uma repartição moderada e compatível com a liberdade e propriedade dos cidadãos. Mas deve o legislador, em primeiro lugar, estruturar a progressividade dos tributos (colhendo, para isso, dados das ciências econômicas) de molde a operá-la com resultados efetivamente redistributivos, ou ao menos, não regressivos. Em segundo lugar, deve o legislador se valer de outras técnicas de redistribuição passíveis de atuação no plano horizontal (como, v.g. a redução de pobreza proporcionada pela atuação de entidades sem fins lucrativos). Isto considerado, pensamos que seja possível aproximar o sistema tributário brasileiro da noção de um *sistema* progressivo.

Tudo nos induz às seguintes conclusões, analisando a questão no altiplano da Constituição: (a) há vedação constitucional à regressividade do sistema; (b) há imposição constitucional de progressividade do *sistema*, mas não de todas as espécies tributárias; (c) a progressividade é um dos meios (não o único) de redistribuição autorizados na Constituição. Tais conclusões nos permitem, de um lado, (d) aferir a constitucionalidade das medidas que instituem tributos progressivos, ainda que destituídas de amparo constitucional expresso<sup>305</sup>;

---

<sup>305</sup> Por isso, como acima antecipamos, divergimos da orientação firmada pelo STF nos enunciados das Súmulas 656 e 668, reconhecendo a inconstitucionalidade do ITBI e IPTU progressivo, respectivamente. Eis o teor das Súmulas: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.” (Súmula 656). “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Quanto à progressividade extrafiscal (já prevista, para o IPTU, na redação originária da Constituição), a que se refere a segunda parte do enunciado sumular, dela nos ocuparemos logo adiante. (Súmula 668).

e, de outro, (e) aferir a constitucionalidade das medidas que instituem tributos proporcionais, se a redistribuição permite ser realizada por outros meios.

### 3.7. O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DO MÍNIMO ISENTO À LUZ DA SOLIDARIEDADE

Assim como a progressividade, o princípio da proteção do mínimo isento também é frequentemente encarado como derivação do princípio da capacidade contributiva e, pois, decorrência mediata do princípio da igualdade, em sua feição substancial. Constitui, a bem ver, polpa do princípio da dignidade da pessoa humana, que supõe, quando menos, a garantia e proteção das condições básicas de subsistência digna da pessoa.

No ponto, a doutrina especializada, aqui e afora, derramou litros de tinta, não nos cabendo reconstituir todas as projeções já examinadas do rico e estimulante tema do mínimo existencial, senão apresentar alguns de seus traços mais relevantes para a análise específica da solidariedade.

Em uma definição singela, o mínimo isento<sup>306</sup> corresponde à parcela de riqueza do ser humano que, por ser necessária à sua existência digna, deve ser infensa à tributação. É noção análoga àquela tida no Direito Constitucional por “mínimo existencial” ou “mínimo vital”, núcleo duro de necessidades da pessoa humana que deve invariavelmente lhe ser assegurado.<sup>307</sup>

Em terreno constitucional e tributário, Ricardo Lobo TORRES destacou-se por desenvolver das mais significativas produções científicas destinadas ao tema, tendo sido consagrado nesse âmbito por sua obra **O direito ao mínimo existencial**.<sup>308</sup> Nela, o autor defende um duplo aspecto no mínimo existencial: (1)

---

<sup>306</sup> Prestigiamos a expressão “mínimo isento” para especificar a temática do mínimo existencial no campo da tributação, na linha do que fazem os espanhóis (v.g. CENCERRADO MILLÁN), embora vez ou outra adotemos a expressão “mínimo vital” e “mínimo existencial” indiscriminadamente.

<sup>307</sup> Primoroso estudo sobre o assunto, na perspectiva constitucional, é oferecido por Ingo Wolfgang SARLET (**A eficácia dos direitos fundamentais**, 2007) e por Ana Paula de BARCELLOS (**A eficácia dos princípios constitucionais: o princípios da dignidade da pessoa humana**, 2008).

<sup>308</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. A coleção de estudos publicados pelo autor sobre o tema é vasta: A jusfundamentalidade dos direitos

proteção negativa contra a incidência de tributos sobre os direitos sociais mínimos de todas as pessoas e (2) de proteção positiva consubstanciada na entrega de prestações estatais materiais em favor dos pobres. Já em relação aos direitos sociais máximos, estes devem ser obtidos na via do exercício da prática reivindicatória e orçamentária, a partir do processo democrático.

A doutrina de TORRES é um bom ponto de partida, porque convoca para o campo do Direito Tributário o que ele chama de *status negativus* do mínimo existencial, a significar a dimensão de proteção, contra o Estado, da esfera da liberdade mínima do cidadão, representada pelo direito à subsistência (2009, p. 184).

O mínimo isento afigura-se, assim, em uma primeira aproximação, como a dimensão *negativa* do mínimo existencial, o que corresponde a um patamar basilar na garantia dos direitos sociais: antes de falar-se na entrega de prestações sociais pelo Estado, é necessário falar na preservação, contra o Estado, da parcela indispensável de recursos que o indivíduo dispende com esses direitos sociais mínimos. Afinal, não faz sentido retirar-se com uma mão para dar com outra.

A categoria costuma ser inserida no próprio conceito de capacidade contributiva, a exemplo da formulação de MOSCHETTI<sup>309</sup>. Para o autor italiano, pensar a capacidade contributiva como potência econômica genérica é um ponto

---

sociais. In: BINENBOJM, Gustavo (Org.). **Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 349-372; A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). **Direitos fundamentais sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 01-46. O mínimo existencial como conteúdo essencial dos direitos fundamentais. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 313-339; O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 177, p. 29-49, jul./set. 1989; O mínimo existencial, os direitos sociais e a reserva do possível. In: NUNES, Antônio Avelãs; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). **Diálogos Constitucionais: Brasil/Portugal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 447-471. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti; BARCELLOS, Ana Paula. (Org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e "reserva do possível"**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 69-86. Os mínimos sociais, os direitos sociais e o orçamento público. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 1, p. 121-133, 1997.

<sup>309</sup> Francesco MOSCHETTI, como boa parte dos italianos, refere-se à expressão “mínimo vital”. Já os espanhóis, a exemplo de Emilio CENCERRADO MILLAN, preferem o termo “mínimo isento”, por parecer-lhe indicativo do universo do Direito Tributário.

de partida necessário, mas ainda insuficiente. Depois de definir a capacidade contributiva como “aptidão concreta e real de contribuir”, o jurista ressalta que o princípio tem conteúdo específico, necessariamente referido a uma potência econômica, constituída pela riqueza de um sujeito que *supera o mínimo vital*. (MOSCHETTI, 1980, p. 68).

No limite, o mínimo isento é ausência de capacidade contributiva. Como bem diz TORRES, “mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar” (2009, p. 114). Em outras palavras, completa o autor, “a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade”. (TORRES, 2009, p. 144).

Dito isto, a primeira questão a enfrentar diz com o âmbito de abrangência do mínimo isento. Ou seja, o que deve ser considerado *mínimo* para efeito de limitação da imposição tributária?

Necessário reconhecer que o seu conteúdo é caracterizado por certa *elasticidade*, na medida em que depende de fatores de lugar, tempo, costume, preços variáveis e nível de prestações estatais asseguradas à coletividade. (CENCERRADO MILLÁN, 1996, p. 27).

Além disso, a proteção do mínimo vital pode apresentar diferente sentido e alcance a depender da figura tributária. Apesar de acreditarmos que todo e qualquer tributo deva respeitar o mínimo vital, o nível de proteção difere de acordo com o tipo de tributo que se toma em consideração. Quanto aos tributos **diretos**, tais como o imposto sobre o patrimônio e a renda, nos quais é o próprio contribuinte que suporta o ônus financeiro, o atendimento ao mínimo vital é facilitado em razão da estrutura normativa do tributo. Entre esses, mais especificamente os **impostos pessoais**, que se referem a índices diretamente referidos à pessoa, são os que permitem com melhor fidelidade a adequação da prestação tributária com a proteção do mínimo vital.

É neste contexto que encontramos o **imposto sobre os rendimentos da pessoa física** como o campo, por excelência, da realização do mínimo

existencial<sup>310</sup>, uma vez que permite afastar a tributação (por meio do mecanismo das deduções) sobre os valores destinados à subsistência do ser humano, como saúde e educação.<sup>311</sup>

O conteúdo a ser conferido ao mínimo vital no âmbito do IRPF encontra alguma divergência na doutrina. Contudo, predomina a compreensão de que o mínimo não se encontra atendido pela tão só intributabilidade das despesas necessárias à *subsistência física da pessoa*. Para essa linha de pensar, é necessário que tudo quanto seja necessário a uma **vida econômica e social digna** deve ser contemplada pelo mínimo isento. Partilha desse entendimento, por exemplo, o jurista espanhol José Maria MARTÍN DELGADO, para quem o mínimo vital pode abarcar o chamado “mínimo físico”, mas também o “mínimo social” (MARTÍN DELGADO, 1979, p. 71).

Em semelhante sentido, MANZONI defende que o conteúdo do mínimo vital pode abarcar tanto um “mínimo” (para a cobertura das necessidades físicas) como um “máximo” (para as necessidades intelectuais e espirituais do indivíduo), e nessa linha propugna uma aplicação do conceito do mínimo existencial para que sejam atendidas ambas as dimensões. O mesmo autor sustenta que o conteúdo do mínimo vital guarda relação com **ingressos e gastos públicos** de um país (MANZONI, 1965, p. 80). Nessa linha, defende que quanto melhor a situação econômica do país, maior é o conteúdo do mínimo isento que o Estado pode garantir (relação diretamente proporcional). Em relação ao segundo fator, a relação é inversa: quanto maior o nível de serviços públicos ofertados, menor é o nível de mínimo isento que o indivíduo necessita ver garantido (MANZONI, 1965, p. 80 e ss.).

A esse respeito, das mais interessantes contribuições de MOSCHETTI (1980, *passim*) é a conexão que ele estabelece entre os artigos 53 e 36 da

---

<sup>310</sup> Cf. nesse sentido, a obra de Diego FABO, examinando o mínimo isento no âmbito do IRPF na legislação espanhola. (FABO, Diego Marin Barnuevo. **A proteção do mínimo existencial no âmbito do IRPF**. Madrid, Colex, 1996.)

<sup>311</sup> No entanto, é de reconhecer que, na legislação brasileira, o imposto sobre a renda se apresenta, mais uma vez, aquém dos desígnios constitucionais. A dedutibilidade das despesas necessárias à subsistência apresenta-se de todo insuficiente: não permite, p.ex. dedução dos valores desembolsados com medicamentos e alimentação; impõe um baixo limite para despesas com educação, etc.



Constituição Italiana, o que lhe permite, por um lado, reafirmar a definição do mínimo isento em base solidária e, de outro lado, dar um conteúdo mais concreto a essa figura, de modo a considerar não só a cobertura das necessidades meramente físicas, mas todas as que correspondem a uma existência livre e digna da pessoa e de sua família.

Do artigo 36 da Constituição Italiana, que preceitua que o “trabalhador tem direito à retribuição proporcional à quantidade e qualidade de seu trabalho e em todo caso suficiente para assegurar a si e a sua família uma existência livre e digna”, MOSCHETTI extrai que (a) o imposto nunca pode gravar uma retribuição apenas suficiente; (b) o mínimo não é o mínimo vital, mas o mínimo para uma existência livre e digna; (c) os tributos que recaem sobre as pessoas devem sempre ter em conta as situações familiares. E não obstante o art. 36 apenas se refira aos trabalhadores, MOSCHETTI estende o dispositivo a todos os cidadãos, não apenas porque todos têm o dever de trabalhar (art. 4º) como também porque diferenciar trabalhadores autônomos dos empregados constituiria uma discriminação injustificada e contrária ao art. 3º da Constituição. (1980, *passim*)

Muito bem.

Voltando os olhos à nossa Constituição de 1988, percebemos que a norma (implícita) de proteção do mínimo vital, além de ser dedutível do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º III) e da solidariedade (art. 3º I), tem seu conteúdo desdobrado e melhor definido por outros preceitos constitucionais, que nada mais são que projeções e especificações dos dois citados princípios.

Notadamente, o **art. 6º**, que assegura os **direitos sociais** “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”; e o **art. 7º**, que dispõe sobre o “**salário mínimo**, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, **sendo vedada sua vinculação para qualquer fim**”.

Observe-se que a construção teórica proposta por MOSCHETTI, a partir da Constituição italiana de 1947, tem perfeito cabimento para o nosso diploma constitucional.

De fato, os itens de necessidade básica contemplados no art. 7º – que repete aqueles compreendidos no art. 6º <sup>312</sup>, acrescentando “vestuário, higiene e transporte” – abrangem o conjunto de direitos mais elementares para a existência digna da pessoa e de sua família, devendo constituir parâmetro para a fixação do salário mínimo, que traduz nacionalmente a renda básica essencial à vida da pessoa. Embora essa renda mínima seja apresentada na Constituição no contexto da relação de trabalho, acreditamos que dela é possível extrair – ao menos em sua dimensão negativa – a proteção do mínimo intributável.

Pois o que extraímos do artigo 6º é, de um lado, a manifestação inequívoca de que os bens relacionados são indispensáveis à vida digna, e, de outro, a vedação explícita de vinculação, para qualquer fim, dos respectivos valores. Essa proibição abrange também a vinculação de natureza tributária (“para qualquer fim”) e, especificamente em relação a esta, indubitavelmente se estende a valores oriundos de outras fontes de renda além do trabalho. No caso da nossa Constituição, esta conclusão decorre não apenas, como sustentou MOSCHETTI, de uma exigência de isonomia, nem de um dever ao trabalho (que nosso Diploma Maior não contempla), mas também, pensamos, de dispositivo do sistema tributário brasileiro que, ao versar sobre o imposto de renda, não faz distinção de espécie ou fonte dos rendimentos (art. 153, III).

Apesar de as análises acerca do mínimo vital, no campo do Direito Tributário, concentrarem-se no âmbito do imposto de renda da pessoa física, não é apenas nesta figura que o princípio da proteção ao mínimo vital tem aplicação.

---

<sup>312</sup> Exceto a segurança, o que supõe a referência à segurança pública, dever (e serviço público) privativo do Estado (art. 144).

A capacidade contributiva solidária não permite excepcionar a proteção do mínimo vital, que é núcleo duro, limite infenso a qualquer tipo de imposição fiscal.<sup>313</sup>

Assim, não apenas o imposto sobre a renda deve atender ao mínimo existencial, como toda e qualquer figura impositiva.

No que tange aos impostos indiretos, nos quais o ônus econômico do tributo não é suportado pelo contribuinte, mas por terceiro (notadamente, o consumidor de produtos e serviços), o atendimento ao mínimo vital se dá com a intributabilidade dos artigos essenciais. Mais uma vez, os arts. 6º e 7º vêm em socorro exegético, na medida em que os direitos fundamentais neles consagrados permitem identificar bens materiais indispensáveis à sua concretização. De modo que esses dispositivos também apontam a direção de quais produtos e serviços devem ser protegidos de tributação.

Além da seletividade expressamente prevista na Constituição, ou seja, a do IPI (art. 153, § 3º, CF/88) e a do ICMS (art. 155, § 2º, III, da CF/88), à qual o legislador inarredavelmente deve dar cumprimento, a normativa infraconstitucional também pode e deve estabelecer outros mecanismos que atendam a uma tributação consentânea à essencialidade de determinados bens.

Até mesmo os *tributos extrafiscais* devem atender ao mínimo vital, e com amparo ainda mais reforçado no princípio da solidariedade social. Ora, se a própria existência dos tributos extrafiscais encontra respaldo na matriz solidarística do Direito Tributário, visando sempre à persecução do bem comum (social, econômico, ambiental), não seria razoável que a tributação extrafiscal escapasse ao mandamento de proteção ao mínimo vital.

A propósito, de grande valia é o ensinamento de MOSCHETTI, para quem a imposição extrafiscal representa um limite a mais no atendimento à capacidade contributiva (2005, p. 287 e ss.). Para ele, não é ilimitada a liberdade do legislador na utilização do imposto com fins sociais, na medida em que esta atuação não tem espaço quando represente perigo econômico ou implique

---

<sup>313</sup> A ponto de autores como Ricardo Lobo TORRES (2009) e Misabel DERZI (em seus comentários à obra de BALEEIRO, 1997) visualizarem na proteção constitucional do mínimo existencial uma regra de **imunidade implícita** na Constituição.

violação a princípios jurídicos. (2005, p. 287 e ss.) Aceitar o princípio da capacidade contributiva e qualificá-lo em seu sentido social por certo não autoriza tirar com uma mão o que se concedeu com a outra: pelo contrário, representa um novo limite para o legislador, obrigado que está a observar não somente um, mas sim dois requisitos (a capacidade econômica e as exigências coletivas).

### **3.8. EXTRAFISCALIDADE SOCIAL: NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA DE SOLIDARIEDADE**

Pensamos que seja na atuação **extrafiscal da norma tributária** que o princípio da solidariedade encontre seu melhor horizonte de realização.

Necessário retomar, no ponto, tudo quanto foi dito a respeito do modelo de Estado Democrático e Social de Direito adotado pela nossa Constituição, e do conceito de solidariedade que a partir dele se define.

O legislador constituinte não deixou margem para dúvidas quanto à feição necessariamente solidária impressa na Carta Maior. Penhor seguro disto, pensamos, seja o leque de normas de solidariedade que se podem construir a partir do texto constitucional: não só um princípio que enuncia um programa ou um estado de coisas a ser buscado<sup>314</sup>, mas um princípio que se articula com outros, dele derivados ou com ele intimamente conectados, um princípio que se expressa em direitos e deveres fundamentais, e, por fim, que encontra no texto constitucional indicação de caminhos concretos para sua realização.

A configuração do princípio da solidariedade na Constituição Brasileira de 1988 é, como vimos, pertinente com o atual modelo de Estado Democrático e Social de Direito, que compreende, assimila e incorpora um novo modo de relacionamento entre o público e o privado, abrindo espaço à sociedade para persecução de fins sociais, sem renunciar à sua participação, direta ou indireta, na construção de uma sociedade mais livre, justa e *solidária*.

Esta orientação se vê costurada por todo o tecido da Lei Maior, que

---

<sup>314</sup> Ainda que assim fosse, hoje sabemos que os princípios e programas proclamados na Constituição, por maior que seja o grau de abstração e generalidade com que isto é feito, não possuem só força retórica, contendo irrecusável comando prescritivo, vinculante.

indica, com maior ou menor grau de especificidade e concreção, caminhos para que a esfera privada participe dos desígnios constitucionais, notadamente o de construir uma sociedade solidária, auxiliando na erradicação da pobreza e da marginalização, colaborando no acesso a bens e serviços essenciais, utilizando sua propriedade de uma forma socialmente adequada, e assim por diante.

O Direito Tributário atual se constitui, assim, como um dos modos de realização desta solidariedade própria de um Estado Democrático e Social de Direito. Longe de se traduzir naquela fiscalidade típica do Estado Liberal – contexto em que o único sentido de solidariedade possível era aquele dedutível do simples *contribuir para as cargas públicas* – a tributação hoje tem um viés *funcional* não menos saliente que seu traço arrecadatório, formando parte integrante do corpo de normas expressivas de uma solidariedade multidimensional.

O fenômeno pode ser facilmente observado a partir da leitura das disposições constitucionais que citamos como pertinentes a um “Direito Tributário solidário”: normas que instituem imunidades para entidades que colaborem com as funções do Estado; normas que preveem a progressividade de alíquotas em razão de critérios pertinentes à função social do tributo; normas que autorizam a concessão de incentivos fiscais para a redução das desigualdades sociais.

Esse conjunto de normas pode ser situado no domínio do chamado **finalismo extrafiscal do tributo**<sup>315</sup> ou simplesmente, **extrafiscalidade**, que se caracteriza “pelo emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política” (ATALIBA, 1968, p. 151)<sup>316</sup>.

---

<sup>315</sup> Expressão adotada por BECKER (2007, p. 623) e que nos parece bem apropriada, pois denota o seu preciso significado: uso do tributo com fins além dos fiscais (arrecadatórios).

<sup>316</sup> Ainda segundo ATALIBA, em seu clássico **Sistema Constitucional Tributário**, “extrafiscalidade é o emprêgo dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – como objetivos não fiscais, mas ordinatórios. É, com efeito, notável que a tributação exerce influências instigantes ou depressivas, na economia geral. Não existem e não parecem existir as sonhadas fianças neutras. (...) Ainda que inconscientemente, o legislador, ao manejar o instrumento fiscal, age sobre a economia, nela provocando reflexos positivos ou negativos. Tal caráter é inerente ao tributo, não sendo mesmo possível imaginá-lo sem êle. Não é, entretanto, a isto que se pretende aludir, quando se fala em extrafiscalidade. O que se intenta designar, sob tal nome – como dito – é o emprêgo deliberado do instrumento tributário para finalidades não

O uso da tributação com fins extrafiscais é, assim, não apenas perfeitamente compatível com a Constituição, como também por ela estimulada e desejada. Pois o sistema tributário é, repisamos, mais um dos meios para que se atinjam os fins desejados e protegidos pelo diploma constitucional. De maneira que, com FERRERO LAPATZA, acreditamos que o uso extrafiscal do tributo é admissível na medida em que encomendado pela própria Constituição:

O sustento da despesa pública permite que o legislador estabeleça tributos com fins distintos da simples arrecadação, isto é, com fins neste exato sentido, 'extrafiscais', sempre que, como já dissemos, se respeitem as exigências mínimas do princípio da capacidade contributiva; **que os fins desejados pelo legislador sejam também desejados e protegidos pela Constituição; que a sua consecução esteja encomendada por ela ao Estado e aos demais entes públicos**, e que sua consecução influa ou se reflita, direta ou indiretamente, no nível de despesa pública ou em sua distribuição" (FERRERO LAPATZA, 2007, p. 25)

A solidariedade, assim como os princípios e direitos nos quais se desdobra (redução da pobreza, proteção dos direitos fundamentais sociais, etc.), constitui objetivo almejado pelo Texto Maior e, nesta condição, pode e deve orientar normas tributárias de cunho extrafiscal. Cuida-se, portanto, de uma **extrafiscalidade social**.

A conexão entre extrafiscalidade e solidariedade já havia sido registrada por Emilio GIARDINA, em seu clássico ***Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*** (1961):

No caso das **finanças extrafiscais**, a causa justificativa do imposto e a dos **fins públicos que o Estado pretende perseguir** (fins protetivos, redistributivos, demográficos, etc.), o princípio político que vem à luz é o da **solidariedade**. (GIARDINA, 1961, p. 401-402; tradução nossa; sem grifos no original).<sup>317</sup>

---

financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política. (...) Quer dizer, quanto se trata de extrafiscalidade o legislador não só se despreocupa da receita decorrente do tributo, como quer que ela não se realize". (1968, p. 150-151).

<sup>317</sup> No original: "*Nel caso d finanza extrafiscale, la causa giustificatrice del tributo e data dai fini pubblici che lo Stato intende perseguire (fini protettivi, redistributivi, demografici, etc.), e il principio politico che viene in luce e quello della solidarietà.*" (GIARDINA, 1961, p. 401-402). Nessa passagem, Giardina segue a doutrina de Benvenuto GRIZIOTTI, a despeito de divergir deste autor na concepção de *causa impositionis* (no que aqui não cabe aprofundar).

Francesco MOSCHETTI também já estabeleceu esse diálogo, chegando afirmar que a existência dos tributos extrafiscais encontra respaldo na matriz solidarística do tributo, visando sempre à persecução do bem comum (social, econômico, ambiental), concluindo, a partir daí, que não seria razoável que a tributação extrafiscal escapasse ao mandamento de proteção ao mínimo vital (1980, p. 287 e ss).

Contemporaneamente, a doutrina especializada, aos poucos, tem reconhecido a proeminência dessa feição do Direito Tributário, relacionando-a com a noção participativa e não estatal da solidariedade. Embora sem se referir ao termo *multidimensional* que aqui colhemos, não têm sido raras as manifestações doutrinárias tendentes a aproximar solidariedade e extrafiscalidade do tributo.

É, certamente, da lavra de José Casalta NABAIS uma das mais precisas e explícitas formulações sobre o tema. Em uma passagem de seu artigo **Solidariedade social, cidadania e direito fiscal** (2005), aqui recorrentemente citado, NABAIS chama atenção para a crescente importância da **função promocional do direito**. Vale citar o excerto:

Com efeito, inscrevendo-se uma tal **solidariedade na incapacidade ou mesmo na impossibilidade do Estado em realizar alguns aspectos da cidadania** pela via da imposição ou coação, não se compreende que a mesma viesse, depois, a concretizar deveres juridicamente impostos pelo Estado (...). A nosso ver, num tal domínio, **o Estado tem de atuar por outras vias, designadamente através da via da promoção ou incentivo**, ou seja, através da concretização da **função promocional** do direito de que nos fala Norberto Bobbio. (...) Pois bem, a dimensão solidária da cidadania implica o **empenhamento simultaneamente estadual e social**, de permanente *inclusão* de todos os membros na respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum, um mesmo 'chão comum', que assim os torne cidadãos de corpo inteiro dessa comunidade. (NABAIS, 2005, p. 125-126; itálicos no original).

E mais adiante, desenvolvendo o tema para o campo específico da tributação, NABAIS enfatiza o papel da **extrafiscalidade da norma tributária**, que nada mais é que projeção da função promocional da norma para este ramo do Direito: "(...) temos a **solidariedade social** suportada pela **extrafiscalidade**, isto é, pelo direito fiscal a serviço da realização direta ou imediata de objetivos de

natureza econômica ou social.” (NABAIS, 2005, p. 133)

Entre nós, Ernani CONTIPELLI, que detidamente se ocupou do tema da “solidariedade social tributária”, tendo escrito artigo específico para relacionar o tema com a noção de extrafiscalidade do tributo<sup>318</sup>, visualiza no mecanismo extrafiscal uma mudança do foco da imposição tributária, que se desloca da figura do Estado para a figura do contribuinte. A extrafiscalidade, avalia o autor, permite ao Poder Público “a utilização do tributo não apenas em sua função de arrecadação, mas também como ferramenta adequada para estimular ou desestimular comportamentos perante o contexto social” (CONTIPELLI, 2011, p. 81). Para CONTIPELLI, o legislador pode manejar o montante da carga tributária, reduzindo-o ou elevando-o, conforme queira estimular ou desestimular comportamentos socialmente impactantes. Em ambos os casos, tem-se o “auxílio ao Estado na tarefa de cumprimento dos objetivos constitucionais do bem comum”, seja porque o Estado dispenderia recursos para realizar, por si, aqueles comportamentos que a sociedade (incentivada) realiza, seja porque lhe faltam recursos e meios efetivos para coibir a prática dos comportamentos indesejados. (CONTIPELLI, 2011, p. 81).

Embora sem se referir à extrafiscalidade, Misabel DERZI se debruça sobre este tema, conectando-o, em boa medida, à ideia de solidariedade:

É evidente que a Constituição da República, ao erigir a erradicação da pobreza e da marginalização em objetivos da República, possibilita (em alguns casos ordena) a adoção de programas de ação afirmativa sem espaço para a discussão de sua inconstitucionalidade. São normas autorizadoras de **ações afirmativas**, embora sob outras denominações, aquelas que admitem “a concessão de **incentivos fiscais** destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, I). Configuram normas cogentes, na Constituição, aquelas que estabelecem o dever de diferenciar as grandes desigualdades econômico-materiais com o fim de atenuá-las; aquelas que asseguram o **direito ao mínimo existencial** (a partir das quais se fundamenta o programa Fome Zero); e aquelas que garantem a seletividade e a progressividade dos tributos para favorecer a igualação das díspares condições concretas, ao invés de conservá-las ou acentuá-las. (art. 7º, IV; art. 145, § 1º; art. 153, §2º, I e § 3º, I; art. 155, § 2º, III)

---

<sup>318</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. Solidariedade social tributária e extrafiscalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 19, n. 100, p. 69-86, set. 2011



A Constituição adota a concepção de tributo, como **solidariedade**, graduado de acordo com a capacidade econômica e não meramente troca entre os serviços públicos prestados e o imposto pago; a crença na possibilidade de se criarem vantagens comparativas (ações afirmativas), com vistas à desconcentração de renda, ao desenvolvimento e à reinclusão da economia informal, quer por meio da **progressividade**, quer por meio da concessão de **isenções** ou **incentivos**, cujos resultados ambivalentes possam ser minimizados. Parece-nos que, no Estado Democrático de Direito, há compromisso inseparável com a liberdade e a igualdade. (DERZI, 2003, p. 159; sem grifo no original)

Mas aprofundar o sentido de solidariedade neste âmbito da tributação que designamos de **extrafiscal** requer uma melhor compreensão do próprio termo **extrafiscalidade**. Já oferecemos fortes indícios do que estamos a tratar, seja naquele primeiro momento em que enunciamos as normas de Direito Tributário solidário, seja neste segundo momento em que trouxemos alguns iniciais aportes doutrinários sobre o tema.

Em termos muito simples, extrafiscalidade é o uso do tributo com objetivos outros que não meramente arrecadatórios, notadamente fins econômicos ou sociais decorrentes da própria Constituição.

Delimitar o campo de significação do termo, cabe advertir, é tarefa um tanto problemática, já que o caráter fiscal ou extrafiscal de uma exação não deixa de constituir categoria limite. Na elucidação de Francesco MOSCHETTI, a distinção entre tributos fiscais e extrafiscais não é determinada pela utilização de seu rendimento (momento do gasto público), mas pela prevalente finalidade do tributo (econômica, social, política, etc.) no preciso momento da imposição. O autor, porém, critica essa diferenciação, referindo-a como “anacrônica”, não apoiada em uma divisão clara e absoluta entre as duas modalidades de tributo, pois também o tributo extrafiscal tem por fim fazer frente aos gastos públicos. (1980, capítulo 3, *passim*).

Na verdade, trata-se de uma questão de ênfase na análise de determinada categoria tributária, e não de uma diferença na própria natureza ou estrutura do tributo. Na elucidação de Paulo de Barros CARVALHO:

Toda ênfase desse conceito [extrafiscalidade] se aloja nos objetivos consoante os quais virá a ser empregado o dispositivo jurídico armado aos propósitos disciplinadores. O estudioso da problemática extrafiscal

**não vai perquirir da natureza jurídica essencial do instrumento empregado, mas apenas da sua adequação a determinados fins** que, por razões políticas, sociológicas ou econômicas, o Estado visa alcançar. Esta especulação é sobre a conveniência ou não do meneio de certa figura tributária, tendo em vista a ordenação de alguma atividade, que suscite o controle do Estado. (CARVALHO, 1976, p. 32; sem grifos no original)

De fato, concordamos com MOSCHETTI no sentido de que, a bem ver, todos os tributos são fiscais, isto é, possuem finalidade de arrecadação. Mas, inspirados na lição sempre precisa de Paulo de Barros CARVALHO, acreditamos ser possível perspectivar a análise do tributo a partir de sua adequação a determinados fins (função), em vez de perquirir sobre sua natureza jurídica.<sup>319</sup>

Portanto, cuida-se aqui de uma análise *funcional* e não estrutural do tributo.

Assim, mais apropriado que falar em tributos fiscais ou extrafiscais é, a nosso ver, falar em atuação extrafiscal da tributação (aqui compreendida não apenas uma ou outra figura tributária, mas um leque amplo de categorias fiscais: isenções, imunidades, progressividade).

Neste sentido, verifica-se a extrafiscalidade quando o legislador, visando a estimular ou desestimular certos comportamentos, institui mecanismos de elevação ou minoração da carga fiscal com relação a determinadas **atividades, pessoas, objetos**, com o fim de estimular comportamentos ou propiciar resultados socialmente desejáveis. Ou seja, o que define a extrafiscalidade, sob a ótica que nos interessa, não é uma espécie tributária, mas sim o caráter extrafiscal (e *social*) de determinada medida legislativa, qualquer que seja o tributo envolvido.

Assim, a extrafiscalidade pode tanto se referir a determinadas espécies tributárias (caso em que se classificam certos *tributos* de extrafiscais) como pode aludir, mais genericamente, a quaisquer medidas fiscais de cunho indutor de

---

<sup>319</sup> Ainda, importante não confundir a extrafiscalidade de que tratamos aqui com aquela do tipo “pré-legislativa”, que inspira o legislador a instituir determinada exação para destinar os respectivos fundos ao atendimento de certa finalidade social ou econômica (neste sentido, extrafiscal). A este respeito, ao discorrer sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico, Estevão HORVATH pontifica com exemplar clareza: “uma coisa é estruturar o tributo, fazer com que a forma com que ele seja cobrado siga objetivos extrafiscais (...); outra coisa é a circunstância de o próprio tributo somente poder ser concebido por razões (pré-legislativas) extrafiscais, como ocorre com a contribuição para a seguridade social – e também com as contribuições de intervenção” (HORVATH, 2009, p. 57)

comportamentos, não necessariamente referidos a um tributo especial. Ainda, pode se referir a fins das mais diversas ordens (econômicas, políticas, aduaneiras, etc.) como pode aludir a fins relacionados ao campo social (em sentido amplo: ambiental, saúde pública, assistência social, etc.) e à solidariedade, caso em que podemos aludir a uma **extrafiscalidade social**.

Compreendem-se medidas que instituem reduções, majorações ou completas desonerações fiscais direcionadas à indução de comportamentos ativos ou omissivos do potencial contribuinte, com vistas à realização, por si, da solidariedade social. Esse leque abrange, a nosso ver incentivos dos mais diversos. Entenda-se por incentivos, na esteira de GRUPENMACHER (2012), as exonerações tributárias de qualquer natureza, como as imunidades, isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e alíquotas, e assim por diante. Para os fins de nossa pesquisa, não chegamos a ir tão longe para pontuar a distinção entre os *incentivos* e os *benefícios* fiscais, como faz GRUPENMACHER em seu estudo de pós-doutoramento na Universidade de Lisboa (**Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais**). A partir de um rico diálogo luso-brasileiro, a autora visualiza os incentivos como medidas fiscais de exoneração vinculadas a uma atuação do contribuinte, ao passo que os benefícios correspondem, em seu entender, a benesses fiscais desvinculadas de qualquer comportamento do beneficiário. Transcrevemos excerto de sua obra:

Pensamos que se inserem na categoria de incentivos as exonerações tributárias de qualquer natureza, tais como isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e alíquota, que, buscando estimular determinadas atividades ou indivíduos, usualmente estão atreladas a uma contrapartida. São assim qualificadas aquelas situações em que a autoridade fazendária, com fundamento em lei ou contrato, desonera o sujeito passivo do pagamento do tributo, integral ou parcialmente, desde que este cumpra determinadas condições ou realize certos investimentos. (...) Enquanto nos incentivos fiscais deve haver uma contrapartida, um investimento a ser empreendido pelo sujeito passivo, nos benefícios, o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo, independe de uma contraprestação. (GRUPENMACHER, 2012, p. 16-18)

Cabe registrar que, como adverte a própria autora, o tema é controverso e ainda não está bem sedimentado na doutrina. Feita a ressalva,

limitamo-nos a uma perspectiva mais panorâmica, referindo aos incentivos como gênero de medidas fiscais que têm por finalidade estimular determinado comportamento ou situação, sem distingui-los dos benefícios fiscais, nem aprofundar nas nuances conceituais entre as diferentes modalidades exoneratórias.

Assim, tendo por referência o material de extrafiscalidade contemplado na Carta Maior, distribuiremos nossa análise em três categorias: a progressividade extrafiscal; imunidades a entidades sem fins lucrativos; outras normas de incentivo autorizadas na Constituição e remetidas à esfera infraconstitucional.

### 3.8.1. PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL

A **progressividade extrafiscal** é o mecanismo pelo qual o legislador institui uma variação de alíquotas em função de critérios relacionados ao comportamento que se pretende estimular (regressão de alíquotas) ou desestimular (progressão de alíquotas), com vistas ao atendimento de um objetivo constitucionalmente tutelado. Corresponde, pois, a categoria diversa da progressividade analisada em tópico anterior, dita “fiscal”, em que a variação da carga tributária se dá em função da *dimensão da base de cálculo*<sup>320</sup>.

A progressividade extrafiscal com inclinações *sociais* é estabelecida em diversas passagens do texto constitucional.

Principiemos pela progressividade de alíquotas em razão da essencialidade do objeto tributado (bens e serviços), que se traduz no chamado princípio da **seletividade**, que a Constituição consagra em seus artigos 153, § 3º, I (IPI) e no art. 155, § 2º, III (ICMS). Segundo esse princípio, “o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumidor popular e na

---

<sup>320</sup> É bem verdade que também a progressividade fiscal possui, em última análise, uma função extrafiscal, uma vez que o objetivo de sua instituição não é o aumento de arrecadação, mas sim o de redistribuição de riquezas – objetivo que, como vimos, dificilmente logra alcançar. Contudo, este modo de progressividade não tem por fim a indução, regulação ou desestímulo de comportamentos, tanto é que o critério de progressão da alíquota é *fiscal*: dimensão da base tributável. Almeja, ao revés, a redistribuição como efeito independente do comportamento do contribuinte, daí que não se confunde com a extrafiscalidade da qual ora tratamos.

razão direta de sua superfluidade” (TORRES, 1997.01, p. 95).

Trata-se de norma pertinente ao âmbito da extrafiscalidade<sup>321</sup>, uma vez que propicia, por meio da tributação, estimular e viabilizar o acesso a bens de primeira necessidade, tornar mais pesados os bens supérfluos ou até dificultar o acesso a bens prejudiciais ou inconvenientes.<sup>322</sup>

Como já mencionamos, os tributos indiretos não comportam a progressividade fiscal (variação de alíquotas em função da base de cálculo), com vistas ao adequado atendimento à capacidade contributiva. Por outro lado, veja-se que a progressividade estabelecida em razão do grau de essencialidade do bem tributado, antes mesmo de produzir esse efeito indutor de comportamentos, tem o mérito de proporcionar a proteção do mínimo isento e graduar o tributo, a seu modo, em razão da capacidade contributiva que se presume com a aquisição daquele bem. É mecanismo que cristaliza, por mais de um ângulo, o princípio da solidariedade no Direito Tributário.

De modo que, neste campo específico, visualizamos um verdadeiro poder-dever<sup>323</sup> dirigido ao legislador ordinário no sentido de mensurar a carga tributária de bens ou serviços em atenção ao seu nível de importância para a existência digna da pessoa humana.

Mais uma vez, os arts. 6º e 7º da Constituição, que relacionam os direitos sociais fundamentais, servem de importante norte para definição, pelo legislador infraconstitucional, do núcleo mínimo de bens que deve ser preservado de tributação, ou deve receber um tratamento mais suave.

Mas avancemos. O diploma constitucional também é farto de normas que estabelecem a progressividade como mecanismo indutor de comportamentos que atendam à **função social da propriedade**.

---

<sup>321</sup> Neste sentido, vale citar a lição de Eduardo Domingos BOTTALLO, analisando a seletividade do IPI: “a extrafiscalidade se manifesta no IPI através do princípio da seletividade”. (2002, p. 60)

<sup>322</sup> A este respeito, interessante mencionar a classificação proposta por Rubens Gomes de Souza (citado por VIEIRA, 1993, p. 126) quanto à essencialidade dos produtos: artigos de primeira necessidade (roupas, gêneros alimentícios, medicamentos), de semi-luxo (fumo, diversões, artigos de esporte, automóveis), de luxo (joias, peles, perfumes, certos tipos de automóveis e bebidas) e de consumo prejudicial ou inconveniente (armas, jogos de azar e entorpecentes).

<sup>323</sup> Por isso mesmo, ao menos quanto aos bens essenciais (primeira necessidade), acreditamos que o vocábulo “poderá”, constante do art. 155, §2º, III, CF/88, prescreve um dever (poder-dever).

O art. 153, que atribui à União a competência para instituir, entre outros, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (inciso VI), estabelece, no parágrafo 4º, que esse tributo “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

Trata-se de instrumento fiscal que tem por fim estimular o comportamento socialmente desejável de manutenção produtiva da propriedade. O comportamento estimulado, por sua vez, atende aos princípios superiores da Constituição, notadamente o da **função social da propriedade**, no caso, a **rural**, e seu princípio ascendente por excelência, a **solidariedade**.

De sua parte, é o artigo 186 da Constituição Federal que dispõe sobre os critérios para que se considere cumprida a função social da propriedade rural:

Art. 186. A **função social é cumprida quando a propriedade rural atende**, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

- I - aproveitamento racional e adequado;
- II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;
- III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
- IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Como é de notar, a consagração do princípio da **função social da propriedade rural** também está relacionada com o princípio da **proteção do meio ambiente**, do **valor social do trabalho** e **bem-estar** dos seus utentes, valores que, como visto, constituem importante projeção do princípio da **solidariedade**.

O mesmo se dá com a previsão de tributação progressiva para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, contida no art. 182, § 4º, inciso II, da Constituição – progressividade igualmente direcionada ao cumprimento da *vocação social dos direitos individuais*.

Diferença notável em relação ao imposto sobre a propriedade rural é que, sendo o IPTU tributo de competência dos municípios, cabe a estes definir os critérios para aferição do adequado aproveitamento da propriedade urbana, em atenção, inclusive, à função social da cidade. Eis o teor do dispositivo que define

diretrizes para a tributação progressiva da propriedade urbana:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das **funções sociais da cidade** e garantir o **bem-estar de seus habitantes**.

§ 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o **instrumento básico da política de desenvolvimento** e de expansão urbana.

§ 2º - A **propriedade urbana cumpre sua função social quando atende** às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no **plano diretor**.

(...) § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Note-se que os Municípios deverão definir o conteúdo da **função social da propriedade** em conformidade com os objetivos de **desenvolvimento urbano** e visando a garantir o **bem-estar de seus habitantes**. A orientação solidária da norma extrafiscal, mais uma vez, ressaí clara. Sobretudo porque, não obstante a generalidade dos critérios previstos no art. 182, é certo que a definição da **função social** deve ser estabelecida, pelas municipalidades, em conformidade com os demais princípios e objetivos previstos na Constituição, que também se manifestam como proeminências da solidariedade: a redução da marginalização, a defesa do meio ambiente, a proteção das pessoas com deficiência, e assim por diante.<sup>324</sup>

Já em relação ao imposto estadual, incidente sobre a propriedade de veículos automotores, o texto da Constituição tem caráter mais genérico e não

---

<sup>324</sup> Calha citar, a este respeito, o Plano Diretor da Cidade do Rio de Janeiro (Lei Complementar Estadual n.º 111 de 1º de fevereiro de 2011), que, ao definir os contornos da função social, priorizou a “proteção e valorização ao meio ambiente e do patrimônio cultural”, assim como “o adequado aproveitamento de terrenos e edificações, combatendo a retenção especulativa, a subutilização ou a não utilização de imóveis de acordo com as diretrizes de desenvolvimento estabelecidas no Plano” (art. 3º, § 2º, inc. II e V).

inclui o termo “função social”: de acordo com o art. 155, § 6º, II, da Lei Fundamental, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores “poderá ter alíquotas diferenciadas em **função do tipo e utilização**”. Todavia, é possível dele deduzir conteúdo solidarista e vocação para cumprimento da função social, que se impõe a toda e qualquer propriedade; não poderia ser diferente em relação à de veículos automotores. O critério do *tipo* de veículo e sua *utilização* permite a consideração, por exemplo, do potencial poluente de certos *tipos* automotores<sup>325</sup>, ou da sua utilização para fins essenciais, como o transporte escolar, ambulatorial, ou, ainda, para uso privativo de pessoas com deficiência. São critérios em relação aos quais a alíquota pode variar para mais ou para menos, conforme os comportamentos que se pretendem prestigiar ou desprestigiar. Também neste ponto, a função social aparece como veículo de concretização de direitos e valores de solidariedade.

Outra regra semelhante é a prevista no art. 195, § 9º da Constituição, ao estabelecer que as contribuições sociais a cargo da empresa ou equiparada (art. 195, I) “poderão ter **alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas**, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”<sup>326</sup>. O expediente, embora possa ser utilizado com outros objetivos que não sociais (puramente econômicos, por ex.), apresenta grande potencial para concretizar o princípio da solidariedade, notadamente através de medidas legislativas que induzam, por exemplo, o crescimento de setores da economia considerados essenciais ou

---

<sup>325</sup> Exemplo que merece menção é, desta vez, a legislação do Estado do Rio de Janeiro. A Lei nº 2877/1997, que institui o IPVA nesse Estado, tem alíquotas progressivas em conformidade com o tipo de energia utilizada e seu potencial de poluição ao meio ambiente: “Art. 10 - A alíquota do imposto é de: (...) II - 4% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas, exceto utilitários; II-A - 3% (três por cento) para automóveis de passeio e camionetas bi-combustíveis, movidos a álcool e/ou gasolina; (...) VI - 2% (dois por cento) para automóveis movidos a álcool; VII - 1% (um por cento) para veículos que utilizem gás natural ou energia elétrica,”

<sup>326</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.



empresas que se apresentem como grandes geradoras de empregos. É a tributação prestigiando a função social da empresa e da propriedade empresária, princípio que sai das dobras do famígero art. 170 da Constituição, especialmente o seu inciso III<sup>327</sup>.

Não há como deixar de memorar, no ponto, das contribuições de DUGUIT em torno da função social do direito, e especificamente, do direito de propriedade, função que impõe ao titular fazer bom uso de suas riquezas, superando de uma vez por todas aquela concepção (fisiocrática, liberal) de que o proprietário é livre para fazer ou deixar de fazer, em sua propriedade, o que bem lhe convier<sup>328</sup>. Ora, se a Constituição Brasileira adota o princípio da função social da propriedade (art. 5º, XXII c/c XXIII e art. 170, III), definindo os contornos de um típico direito patrimonial à luz da perspectiva personalista (da pessoa humana socialmente situada), parece de todo adequado que o diploma maior estabeleça mecanismos jurídicos (como a tributação progressiva e a desapropriação por interesse social) para que esta função social seja observada.

A tributação progressiva, no caso, nada mais é que um estímulo para a *funcionalização* da propriedade, e um desestímulo à sua *desfuncionalização*. É a sanção premial a que alude BOBBIO em seu ***Dalla Struttura alla Funzione*** (1977), aproximando-se da norma-sanção de uma forma bastante original em relação àquela em que a categoria tradicionalmente era concebida. O objetivo da sanção premial em BOBBIO, explica-nos J. Souto Maior BORGES, não é reprimir comportamentos (como nos ilícitos penais), mas incentivá-los, como nos incentivos fiscais (BORGES, 2008, p. XVII).

---

<sup>327</sup> Sem muitas ilações é possível compreender que a sagração da função social da propriedade no art. 170, no contexto dos princípios da ordem econômica, refere-se à **função social da empresa**, da propriedade dos meios de produção.

<sup>328</sup> Neste sentido, boa é a síntese feita por Rochelle JELINEK sobre o pensamento de DUGUIT: O conceito jurídico de função social revolucionou a exegese jurídica de valores como liberdade e propriedade. Ao passo que no sistema individualista a liberdade é entendida como o direito de fazer tudo o que não prejudicar a outrem e, portanto, também o direito de não fazer nada (...) Transportando essa teoria para o campo patrimonial, Duguit sustenta que a propriedade não tem mais um caráter absoluto e intangível e que o proprietário, pelo fato de possuir uma riqueza (propriedade), deve cumprir uma função social. Seus direitos de proprietário só estarão protegidos se ele cultivar a terra ou se não permitir a ruína de sua casa, caso contrário será legítima a intervenção do Estado no sentido de obrigar o cumprimento de sua função social. (JELINEK, 2006, p. 11; sem grifo no original)

Retornando ao cenário do imposto rural - oportuno para ilustrar - temos que a manutenção de propriedade improdutiva não constitui um ilícito, mas um comportamento socialmente indesejável, em face da necessidade de adequado aproveitamento dos recursos naturais e do espaço territorial que, mesmo em um país de grandes dimensões como o Brasil, são limitados e não estão disponíveis a todos. Por isso mesmo, a Constituição prevê um capítulo próprio para política agrícola e fundiária (arts. 194 a 191), no qual se insere desapropriação, para fins de reforma agrária (e mediante prévia e justa indenização), daqueles imóveis que não cumprem sua função social (art. 184, CF).

Justamente porque o tributo não constitui sanção por ato ilícito, ainda que se apresente como norma premial, não pode a progressividade implicar supressão da propriedade, comparável ao confisco, que tem caráter punitivo (art. 5º, XLVL, alínea b).

Atentemos, mais uma vez, para a circunstância de que a solidariedade e liberdade se encontram no mesmo patamar de prestígio no Texto Magno (art. 3º, I), e o conteúdo jurídico de solidariedade, em suas diversas formulações, é necessariamente convivente com este outro valor.

Uma vez mais, a lembrança é oportuna porque confusões frequentemente se acortinam por trás do rótulo da extrafiscalidade e dos fins superiores que orientam a cobrança extrafiscal, com a pretensão de se afastar garantias do contribuinte e o regramento próprio do Direito Tributário.

O equívoco é comparável àquele cometido quando se pretende invocar o “princípio da supremacia do interesse público” para justificar intolerável transgressão de direitos fundamentais e ferimento a todo o sistema do Estado Democrático e Social de Direito <sup>329</sup>, sistema que, lembremos, compõe aspirações de socialidade com liberdade.

A solidariedade não se presta, em absoluto, para derrogar ou afastar as

---

<sup>329</sup> A este respeito, primoroso estudo foi desenvolvido por Daniel SARMENTO: Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 23-116.

garantias individuais; presta-se, sim, para reafirmá-las e revalorizá-las, conferindo-lhes conotação compatível com seu núcleo originário de significação. Pois, em companhia de SAMPAIO DÓRIA, acreditamos que “se determinados interesses individuais são protegidos contra a ação direta do Estado, não se há de tolerar que sejam obliquamente infringidos, sob pena da absoluta inocuidade e até utilidade de todo o aparelhamento constitucional vigente” (1964, p. 238).

Analisando os desvios interpretativos a que se rendem certos entusiastas da extrafiscalidade, com a pretensão de afastá-la do império das garantias constitucionais, ATALIBA discorre com incomparável profundidade:

Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que em nome da organização estatal, moralidade política e direitos individuais - constitui o regime jurídico tributário. Entender de outra forma seria franquear perigosamente ao legislador ordinário as portas a um arbítrio ilimitado, atentatório do nosso regime constitucional. É, aliás, comum a invocação de pretextos tais como a necessidade de intervenção no domínio econômico, para tentar validar exações diversas de que são exemplos os empréstimos compulsórios – ao arrepio das instâncias inexcusáveis do regime constitucional.

Não é admissível invocar razões extrafiscais para, com isto, amesquinhar quantos óbices e restrições colocou o poder constituinte ao poder de tributar, tendo em vista o resguardo de valores essenciais ao nosso estilo de vida e padrões ético-políticos, os quais não podem ficar a mercê de atentados eventuais, mesmo que partidos do legislador ordinário. Tais valores deliberou o constituinte manter sobranceiros ao risco de incursões detrimetosas do poder fiscal.

Não se pode, portanto, olvidar o regime jurídico tributário, sob color de ordenar obliquamente a vida social. É esta conclusão mais uma imposição drástica, mas lógica, do princípio da rigidez do sistema tributário. Efetivamente, ao legislador ordinário não concede nosso sistema liberdade alguma na disciplina da matéria tributária. Ele só pode instituir os tributos que a Constituição permite, pela forma em que o permite, não importa – vale a pena repetir – qual a finalidade específica visada pela lei, ao criar o tributo. (ATALIBA, 1968, p. 168-169)

O sistema tributário de caráter aberto, que dá livre passagem à afluência da solidariedade, é o mesmo sistema que, por representar drástica (conquanto legítima) invasão à propriedade e liberdade dos cidadãos, conserva seu caráter rígido. Por isso, a extrafiscalidade deve respeitar o mínimo existencial, a vedação do efeito confiscatório e o princípio da legalidade, com as margens de

atuação que o diploma constitucional lhe confere.<sup>330</sup>

E sempre tendo em vista que o caráter extrafiscal das normas tributárias, a despeito de suas finalidades transcenderem a arrecadação, não lhes retira deste campo específico do Direito (tributário), campo cujas garantias individuais constituem condição indispensável à tributação legítima.<sup>331</sup>

### 3.8.2. IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS A ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

A emergência e consolidação do setor não lucrativo ou *terceiro setor* é paradigmática de um modelo de Estado Democrático e Social de Direito que tem por princípio a solidariedade multidimensional.

Ambiciosa como é nossa Constituição de 1988, em termos de proteção, extensão e dimensão de direitos, seria pouco factível que a sua concretização se desse toda a cargo do Estado. Por isso mesmo, o texto constitucional, haurido num contexto histórico marcado pela reavaliação das bases do *Welfare State*, consagrou explicitamente o modelo de Estado Democrático de Direito e inseriu diversas disposições que claramente convocam a participação da sociedade para

---

<sup>330</sup> Como sabido, há circunstâncias em que a própria Constituição autoriza a atuação do Executivo no manejo da norma de incidência tributária, como o uso do decreto presidencial para alteração de alíquotas de alguns impostos ditos regulatórios (II, IE, IPI, IOF). Nestes casos, menos do que mitigações da legalidade, estamos diante de exceções “aparentes” ao princípio. Quanto a este aspecto, seguimos o magistério de José Roberto VIEIRA, em numerosos estudos acerca da legalidade tributária. Em seu parecer, incorre em equívoco quem afirma que o permissivo constitucional para que o Executivo altere alíquotas, constitui “exceção” ao princípio da legalidade tributária, pois somente ao legislador é dado desenhar, em sua completude, a regra-matriz do tributo, com todos os seus elementos integrantes. A faculdade de variar alíquotas supõe um critério quantitativo previamente fixado, ou seja, um patamar mínimo e máximo de alíquota dentro do qual possa o Executivo trabalhar. De mais a mais, o decreto que altera alíquota deve ser devidamente motivado, como deve sê-lo todo o ato administrativo (vinculado ou discricionário), sob pena de invalidade. Apenas a motivação clara, explícita e congruente permitirá avaliar a adequação da medida ao interesse público e a fiel observância (no caso do IPI) ao princípio da seletividade. A este respeito ver, em especial: VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. Doutorado em Direito Tributário. PUC/SP. São Paulo, 1999

<sup>331</sup> Neste ponto, discordamos de José Casalta NABAIS, para quem as normas extrafiscais, por se encontrarem a serviço da realização direta ou imediata de objetivos de natureza econômica ou social, “integram mais um direito econômico fiscal que um direito fiscal clássico”, escapando em certa medida ao princípio da igualdade, legalidade e capacidade contributiva. (NABAIS, 2005, p. 132 e ss.).

a persecução dos fins coletivos.

O terceiro setor é o espaço próprio para tal mister. É o *locus* por excelência (embora não exclusivo) de colaboração da sociedade civil com o Estado, em que as entidades sociais têm por finalidade desempenhar tarefas de interesse público. Bem verdade que, como adverte Vital MOREIRA (1997, p. 33), a definição de terceiro setor tem contornos controversos, a começar pelas divergências em sua denominação<sup>332</sup>, apresentando-se como um híbrido entre o setor público e privado. Segundo explica o mestre, o interesse pelo terceiro setor é “produto do descomprometimento do Estado em relação a serviços públicos que a teoria do Estado-providência e do Estado social tinham acarretado e que a voragem neoliberal dos anos oitenta veio repelir” (1997, p. 33).

Ensaando uma definição, é possível afirmar que se tratam de organizações sem fins lucrativos, “criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não governamental”, dedicadas “às práticas tradicionais da caridade, filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil” (FERNANDES, 2000, p. 59).

Tudo a ver com aquilo que Diogo Figueiredo MOREIRA NETO denomina de “entes intermédios”, marcas de um processo de “**delegação social**”, ou seja, a transferência de serviços de interesse público “em favor de entes criados pela própria sociedade, dedicados à colaboração no atendimento de interesses legalmente considerados como públicos” (MOREIRA NETO, 2000, p. 129-130). Trata-se de fenômeno global que colabora na composição e concepção do atual modelo de Estado Democrático e Social de Direito, e que prestigiam uma feição participativa da solidariedade. Esse aspecto foi bem apreendido por Egon Bockmann MOREIRA que, referindo-se à crescente importância do terceiro setor no quadro de um Direito Administrativo em transformação, associa o fenômeno a:

---

<sup>332</sup> As entidades do terceiro setor também são referidas pelas expressões *organizações voluntárias*, *organizações não-governamentais (ONG's)*, *organizações sem fins lucrativos*, *setor independente*, *setor de utilidade pública* ou *setor intermediário*.

(...) uma sugestão/imposição internacional que resultou em movimentos nacionais, através de estímulos públicos que visam a fazer com que as pessoas ‘ampliem’ a sua solidariedade, passando a se dedicar e exercitar benefícios sociais que, nesse momento histórico, o Estado deixa de prestar (MOREIRA, E.B. 2002, p. 320).

É neste contexto, já por demais repisado (capítulo 1 e 2), que se inserem as normas de incentivo tributário às entidades sem fins lucrativos, normas que promovem o que SACCHETTO denominou de “delegação de solidariedade” (2005, p. 40)<sup>333</sup>. É a solidariedade multidimensional sendo fomentada por normas de Direito Tributário, aspecto que tem sido com cada vez mais frequência prestigiado pelos legisladores e por estudiosos.

A respeito, citamos mais uma vez Claudio SACCHETTO, sobre “delegação de solidariedade” e sobre os **incentivos fiscais** que a viabilizam, favorecendo a atuação das entidades *non profit*:

A solidariedade nem sempre significa ‘mais Estado’, pois ela pode se realizar com a chamada ‘delegação de solidariedade’, por meio de formas implementadas pelos particulares, como entidades não comerciais, Onlus, etc., aos quais se pode dar benefícios fiscais, sem subestimar o papel das cooperativas e das fundações bancárias (...). O cenário do desenvolvimento das entidades *non profit* é um dos mais interessantes. Soluções originais e criativas sob a forma de incentivos a pagamentos ou doações com finalidades específicas de solidariedade (...) (SACCHETTO, 2005, p. 33).

Victor UCKMAR, observando um fenômeno de retirada do Estado em tarefas sociais e o crescente desenvolvimento de iniciativas sem interesses econômicos, afirma que, inclusive na Itália, o setor não lucrativo tem recebido do legislador tributário um tratamento diferenciado:

---

<sup>333</sup> Aliás, SACCHETTO vê na chamada *subsidiariedade* (da qual tratamos no capítulo 1) um “meio para responder ao problema da solidariedade/eficiência” uma vez que “mudaram não só os pressupostos e modalidades de realização da solidariedade, como também os campos em que ela pode principalmente se exprimir” (SACCHETTO, 2005, p. 40); de tal maneira a “distribuir a solidariedade no sentido ascendente e descendente; (...) não só no sentido vertical (Estado-entidade local), de modo homogêneo, mas também horizontal (entidade local-privado)” (SACCHETTO, 2005, p. 40). Em que pese o autor concentre sua reflexão predominantemente em torno do contexto europeu, ela é perfeitamente válida para os países que, como o nosso, configuram-se num modelo de Estado Democrático de Direito. A propósito, o autor define o termo *subsidiariedade*, a partir de Felice GIUFFRÈ, como “um princípio dinâmico, organizador, flexível, que se presta a uma equilibrada distribuição dos encargos de solidariedade entre o indivíduo, as comunidades intermediárias e o Estado e a Comunidade Europeia” (SACCHETTO, 2005, p. 40).

É necessário desenvolver iniciativas sem interesses econômicos. Mas, para funcionar, há necessidade de meios financeiros que não se pode esperar do Estado e é bom que, em nome da sua liberdade, não se espere.

De outra parte, os Estados - por causa da redução geral das suas receitas, também como efeito da *tax cut fever* já globalizada - estão reduzindo a despesa 'social' e talvez isto seja bom, pois, em geral, mostraram geri-la mal.

Em alguns países (...) a filantropia é há décadas bastante generosa e sempre mais acentuada por considerar-se que o rico, uma vez satisfeitos seus desejos e até mesmo seus... caprichos (como a aquisição de uma viagem extra-espacial por vinte milhões de dólares), tende sempre mais a destinar o seu patrimônio, em vez de aos herdeiros, às *charity foundations* (...).

Na Itália, não temos tantos recursos e propensões, mas, ultimamente, o legislador interveio, apesar de fazê-lo de modo não orgânico, para desenvolver (sobretudo mediante o instrumento fiscal) as organizações sem finalidade de lucro (as assim chamadas *non-profit*), que desempenham 'atividades sociais' (UKMAR, 2005, p. 223-224).

Na mesma linha, Marlene K. BASSOLI: “viabilizar condutas solidárias é dever do Estado. Portanto, quando a sociedade civil organiza-se para tanto, passando a atuar por meio de instituições no terceiro setor, tem direito à imunidade tributária” (BASSOLI, 2006, p. 136).

As imunidades constitucionais ao terceiro setor (parte dele, como veremos) se inserem neste preciso quadro. São, em tudo, normas de **incentivo**, típicas de Direito Tributário **extrafiscal**, que têm por objetivo induzir a solidariedade, promover condutas solidárias. A despeito de haver quem pense de modo distinto<sup>334</sup>, a doutrina é remansosa ao compreender as imunidades e isenções como normas suscetíveis de veicular incentivos fiscais que visem ao atendimento de finalidades econômicas ou sociais – e, por conseguinte, normas pertinentes ao âmbito da extrafiscalidade. Neste sentido, vale citar o magistério

---

<sup>334</sup> Na opinião de José Casalta NABAIS, as desonerações concedidas ao setor não lucrativo, mediante seleção e descrição de fatos tributários, consubstanciam simples atuação da **solidariedade por via da fiscalidade**. (2005, p. 132) É que, para o autor, essas desonerações não tratariam, precisamente, de incentivos fiscais. Os incentivos são, em seu entender, espécie de benefícios fiscais, inseridos no âmbito da extrafiscalidade, que têm caráter dinâmico e por isso frequentemente objeto de contratação (no Direito lusitano), implicando aos beneficiários uma contraprestação. (NABAIS, 2008, p. 50).

dos mestres Betina GRUPENMACHER<sup>335</sup>, Roque Antônio CARRAZZA<sup>336</sup> e Paulo de BARROS CARVALHO<sup>337</sup>, os quais, embora pontuem distinções importantes entre as diferentes categorias pelas quais se alivia a carga fiscal – como as isenções e imunidades – reconhecem a possibilidade de tais normas atuarem no campo da extrafiscalidade, na condição de *incentivos* fiscais.

É verdade que, em função de seu caráter perene e de possuir balizas constitucionais bastante rigorosas<sup>338</sup>, as imunidades não são dotadas de um caráter *regulatório* (que pode se atribuir aos tributos extrafiscais por excelência, como os aduaneiros), mas simplesmente incentivador ou promocional das situações a que elas se referem.

Mas avancemos ao texto constitucional, para examinar em que termos o incentivo foi concedido. Dispõe o art. 150, inciso VI, da Constituição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;

<sup>335</sup> Segundo GRUPENMACHER, “além das isenções e imunidades, há outros mecanismos de desoneração tributária que se inserem nas categorias assim de incentivos como de benefícios fiscais, tais como, reduções de alíquota e base de cálculo, diferimentos e concessão de crédito presumido”. (GRUPENMACHER, 2012, p. 29).

<sup>336</sup> São as palavras de CARRAZZA: “Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazer algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de *imunidade* (v.g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de *isenções tributárias* (por exemplo, isenção de IPI, sobre as vendas de óculos).” (CARRAZZA, 2011, p. 939, nota de rodapé 07).

<sup>337</sup> No entender de CARVALHO “no plano das iniciativas extrafiscais, tanto como no campo da simples fiscalidade, estará o jurista às voltas com as mesmas categorias: norma jurídica, hipóteses tributárias, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, imunidade, isenção, constitucionalidade, legalidade, competência, capacidade, etc.” (CARVALHO, 1976, p. 32). Como visto, deve-se reconhecer que, na visão do Mestre, tais normas são tão pertinentes ao campo da extrafiscalidade como ao da ‘fiscalidade’.

<sup>338</sup> A respeito do caráter permanente da imunidade, bem como da insuscetibilidade de sua restrição por emenda constitucional, concordamos com Roque Antonio CARRAZZA: “as regras imunizantes criam situações de não-incidência tributária que não podem ser ilididas; não pelo menos enquanto o Texto Magno não for alterado por novo poder constituinte originário. É que tais normas envolvem, sem exceção, *cláusulas pétreas*, e, por isso, sua eventual revogação viola direito fundamental e rompe a ordem constitucional vigente.” (CARRAZZA, 2011, p. 772-773).



c) **patrimônio, renda ou serviços** dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das **instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", **compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas.

Embora todo o inciso VI do art. 150 trate de imunidades<sup>339</sup>, destaque merece ser dado à parte final do disposto na alínea "c", que diz respeito a entidades integrantes do *setor público não estatal* (terceiro setor).

A Constituição, é verdade, escolheu pinçar apenas duas categorias desse setor para integrar o seleto rol dos imunes: as entidades de educação e de assistência social<sup>340</sup>. Fato que demonstra não só o grau de prioridade a que o Constituinte alçou tais áreas, como também o seu claro desígnio de obter a participação da sociedade civil na prestação dos correlatos direitos fundamentais sociais (direito à educação e à assistência social). Aliás, esse desígnio também ficou muito patente, como vimos, nos dispositivos constitucionais específicos às seções de educação (art. 205 e 206)<sup>341</sup> e de assistência social (art. 204)<sup>342</sup>, que

---

<sup>339</sup> Não sendo aqui a ocasião de divagar sobre o conceito mais preciso e correto de imunidade, vez que é farto o cardápio de propostas ofertadas pela doutrina, adotamos a singela definição de José Souto Maior BORGES, que é boa para o nosso propósito: "A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras *negativas de competência*. O setor social abrangido pela regra de competência está *fora* do âmbito de tributação" (BORGES, 2007, p. 219). Fora de tributação não deixa de ser uma forma de não incidência, ainda que logicamente anterior à norma. No ponto, parece correta a asserção de Betina Treiger GRUPENMACHER que, sem negar a íntima conexão entre imunidade e regra de competência, classifica as normas imunizantes como de não incidência: "imunidades, [são] intimamente ligadas à competência, pois, sendo certo que as imunidades vedam a incidência, o que, figurativamente ocorre, é que tais regras constitucionais "protegem" os fatos e pessoas nela previstos do alcance da norma impositiva, cuja existência é decorrência necessária da competência tributária. (2012, p. 22).

<sup>340</sup> Cumpre acrescentar, relativamente às instituições de assistência social, que, além da imunidade prevista no art. 150, VI, há ainda no **art. 195, § 7º** regra que prevê imunidade específica para contribuições sociais.

<sup>341</sup> O art. 205 prevê que a "educação, direito de todos e **dever do Estado e da família**, será promovida e incentivada com a **colaboração da sociedade**, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o **exercício da cidadania** e sua qualificação para o **trabalho**." E os princípios da educação, previstos no art. 206, contemplam, entre outros, "a gestão democrática do ensino público" (inciso VI) e a "coexistência de instituições públicas e privadas de ensino" (inciso III). Isto sem contar que Constituição prevê o incentivo, mediante transferência de recursos públicos, a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que comprovem finalidade não-lucrativa, apliquem seus excedentes financeiros em educação e assegurem, no

fazem explícita referência, respectivamente, à “colaboração da sociedade” e “participação da população”.

Em ambos os casos, trata-se de pessoas jurídicas que secundam a atividade do Estado, buscando, sem finalidades lucrativas, atender aos direitos sociais previstos no art. 6º da Constituição,<sup>343</sup> direitos de segunda dimensão que se afinam com o princípio da solidariedade.

Vai daí que visualizamos no citado dispositivo constitucional uma perfeita manifestação do que conceituamos, *supra*, por *capacidade contributiva solidária*.

Em todo o rigor, tais entidades, ainda que não *detenham finalidade lucrativa*, são aptas, em sentido econômico e objetivo, a contribuir com o sustento do Estado mediante o pagamento de impostos. E assim porque podem perfeitamente praticar atos presuntivos de riqueza, como *ser proprietárias de imóvel urbano, auferir receita, prestar serviços* – fatos que são colhidos pelo nosso ordenamento como geradores de obrigação tributária. No entanto, o legislador constituinte reconheceu que tais entidades concorrem, por outras vias, ao sustento das cargas públicas, não cabendo retirar com uma mão o que o Estado deveria (mas não pode, e nem quer) entregar com a outra.

Deve-se considerar, necessariamente, a **finalidade** extrafiscal que subjaz a norma imunizante, que é, no caso, incentivar entes da sociedade civil a atuarem, sem fins lucrativos, em áreas consideradas essenciais pelo Estado. Não se trata apenas de *recompensar* ou *poupar* essas entidades por assumirem uma tarefa do Estado. Trata-se, sim, de *induzir, estimular, promover* a atuação deste

---

caso de encerramento de suas atividades, a destinação de seu patrimônio a instituição congênere (art. 213).

<sup>342</sup> Art. 204. As **ações governamentais na área da assistência social** serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I - **descentralização político-administrativa**, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a **entidades beneficentes e de assistência social**; II - **participação da população**, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis. Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida (...).

<sup>343</sup> Esta é a definição que CARRAZZA fornece para as instituições de assistência social (2011, p. 852), mas o conceito é plenamente aplicável também para as entidades de educação.

setor, porque o Estado efetivamente dele necessita.

Partindo dessa premissa, a interpretação da norma imunizante não pode ser empreendida senão com especial consideração dos fins constitucionalmente tutelados através dela.<sup>344</sup> Quanto a esse aspecto, fazemos coro com Regina Helena COSTA, ao afirmar que “a partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude” (2006, p. 102), e que, portanto, “a interpretação há de ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere” (2006, p. 102).<sup>345</sup>

Disto segue que as imunidades constitucionais, verdadeira projeção dos direitos e princípios fundamentais que consagram, não podem sofrer restrição do legislador infraconstitucional ou do aplicador da lei.

A questão leva a indagar sobre o sentido da expressão “atendidos os requisitos da lei” constante na parte final da alínea “c”. Tratando-se de garantia instrumental a direitos fundamentais, alçada em nível constitucional, a imunidade tributária se constitui como norma de igual categoria (direito fundamental)<sup>346</sup>, o que nos conduz a só uma interpretação possível: a de que a lei, no caso, apenas se destina a *regulamentar* os requisitos que já estão previstos na Constituição, desdobrando-os, aclarando-os e especificando-os, sem poder instituir nova restrição.

Observe-se que o texto constitucional apenas fixa duas condições: (a) que a instituição seja **destituída de fins lucrativos** (o art. 150, inciso VI, alínea ‘c’, *in fine*); (b) que sejam atendidas as respectivas **finalidades essenciais**, às quais

---

<sup>344</sup> Pois, como diz Souto Maior BORGES, a extrafiscalidade é um “problema teleológico”. (BORGES, 2002, p. 210).

<sup>345</sup> Vale registrar que a autora declara-se contrária à interpretação extensiva da norma imunizante. Não estamos em desacordo. Antes de uma interpretação analógica ou extensiva na compreensão dos preceitos imunizantes, propõe-se uma exegese compatível com o atendimento do princípio ou liberdade densificado pela norma imunizante.

<sup>346</sup> Segundo doutrina de Regina Helena COSTA, “as imunidades tributárias são *direitos fundamentais* porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos, (...) são normas constitucionais, erigidas ao *status* de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata” (2006, p. 82)

a imunidade está restrita (art. 150, § 4º).

Ao abono de nossas ideias vem o magistério sempre límpido de Roque Antonio CARRAZZA:

O próprio legislador constituinte já indicou o requisito básico para o desfrute da imunidade em tela: a ausência de fins lucrativos. Sobremais o benefício está restrito às finalidades da instituição educacional (...). Reiteramos que a Constituição concede imunidade tributária às instituições educacionais *sem fins lucrativos*. A lei complementar, no caso, apenas pode *regulamentar* o benefício. E, ao fazê-lo, deve limitar-se a apontar os requisitos estruturais a que estas entidades devem atender, vale dizer, aqueles que se referem diretamente à ausência de fins lucrativos. (CARRAZZA, 2011, p. 844-845; 850)

Assim, sob pena de aniquilar o incentivo pretendido pelo Constituinte, e o objetivo de solidariedade (construir uma sociedade solidária) que ele veicula, a legislação regulamentadora dos requisitos de imunidade não pode extravasar o quadro delineado no texto constitucional.<sup>347</sup> Esta vedação também se estende ao aplicador da norma imunizante (Estado-Administração ou Estado-Juiz) que deve garantir a máxima efetividade da Constituição.<sup>348</sup>

As imunidades tributárias consubstanciam, portanto, norma indutora de solidariedade da mais elevada dignidade constitucional: têm o seu perfil e

---

<sup>347</sup> Aliás, eis a redação do art. 14 do CTN, que assume esta função: “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”. Note-se que os incisos I e III nada mais fazem que explicitar e garantir a observância do requisito constitucional de “ausência de finalidade lucrativa”; já em relação ao inciso II, deve ser interpretado conforme à Constituição: uma vez que esta não exige a aplicação *integral* dos recursos às finalidades essenciais, apontando, ao contrário, a que o benefício se aplica à *parte* relativa às finalidades essenciais; assim, o requisito de aplicação integral aos objetivos institucionais deve ser lido: “reversão total em benefício da entidade”, incluindo aplicação de recursos a fins mediatamente vinculados aos objetivos estatutários.

<sup>348</sup> Caso emblemático envolvendo a questão foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028, que arguiu, dentre outros, a inconstitucionalidade da exigência de gratuidade absoluta para que as entidades beneficentes gozem dos benefícios tributários. O Supremo Tribunal Federal, em medida liminar, suspendeu a eficácia dos dispositivos impugnados, indicando o posicionamento de que as entidades de assistência social podem cobrar taxas, mensalidades, e outras contribuições dos mais favorecidos, sem prejuízo da imunidade constitucional. Em seu voto condutor, o Min. Moreira Alves consignou que o “conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna”

pressupostos de aplicação traçados inteiramente no Texto Magno, constituindo-se como direitos fundamentais instrumentais, e, pois, cláusulas pétreas da Constituição.

Mas, como se vê, a despeito de invocarem interpretação ampla, o seu território de aplicação foi limitado pelo Constituinte e encontra, forçoso reconhecer, algumas barreiras intransponíveis.<sup>349</sup>

De outro lado, a própria Constituição dá ensejo a que normas indutoras de solidariedade sejam introduzidas pelo legislador infraconstitucional. Cada qual em seu âmbito de competência, as pessoas políticas podem estender, por meio de isenções e outros mecanismos desonerativos, o alcance do incentivo fiscal concedido na Constituição na forma de imunidade (por exemplo, beneficiando as entidades sem fins lucrativos de forma ampla, ou prevendo a desoneração em relação a outras espécies tributárias, não contempladas no Texto Magno). Mais que isso, as pessoas políticas também podem (e devem) criar normas que prestigiem a realização da solidariedade por parte de entidades empresariais (entes de fins lucrativos) no que se refere estritamente a ações, atividades, destinações, de cunho solidário.

Dedicaremos algumas linhas ao assunto.

### **3.8.3. OUTRAS NORMAS DE INCENTIVO: UMA MISSÃO DO LEGISLADOR INFRACONSTITUCIONAL**

A Constituição iniciou um caminho que deve ser completado pelo legislador infraconstitucional.

Além das regras de imunidade, que estabelecem um escudo exacional da maior estatura, o Texto Maior abriu margens a que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal laborem no desenho de um sistema tributário de índole solidária. Isto deve se operar não só pelos mecanismos expressamente

---

<sup>349</sup> Não se aplicam, genericamente, a todas as espécies tributárias, mas apenas aos impostos; e, entre os impostos, apenas àqueles que recaem sobre a renda, patrimônio e serviços das entidades referidas; a limitação também se faz presente na indicação do beneficiário: restringe-se às entidades de educação e de assistência social e que, em todo o caso, não tenham fins lucrativos.

*determinados* pela Constituição, como a progressividade em razão do cumprimento da função social e da essencialidade dos produtos, como também por meio de incentivos nela *autorizados*, como a instituição, pela União, de incentivos tendentes à redução das desigualdades regionais (art. 43, § 2º, inc. III e art. 151, I),

Assim, tendo por certo que a Constituição consagra o objetivo de construção de uma sociedade solidária, objetivo que se desenrola em outros princípios e direitos fundamentais, deve a solidariedade inspirar normas de incentivos fiscais que atendam a tal objetivo. Em outro falar: a extrafiscalidade social é *admitida e desejada* pela Constituição.

Não sendo a ocasião de ingressarmos nos meandros da legislação infraconstitucional, alguns exemplos merecem ser citados, para ilustrar.

A Lei nº 9.532/97, que regulamenta a imunidade prevista no art. 150, VI, no âmbito da CSLL e ao Imposto de Renda, também institui **isenções** para outras entidades sem fins lucrativos além daquelas contempladas no Diploma Maior (educação e assistência social), a saber: instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Do mesmo modo, a Lei nº 12.101/2009, que regulamenta a imunidade de contribuições previdenciárias das entidades de assistência social, prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, estende o benefício para as áreas de educação e saúde, ampliando – na forma de **isenção** – o benefício que na Carta Maior é restrito à área de assistência social.

Vale registrar que, para as isenções instituídas pelo legislador infraconstitucional, ainda que se trate de figura análoga à prevista na Constituição, constitui, em relação à imunidade, incentivo autônomo e de natureza diversa, podendo ser manejado, restrito e ampliado pelo legislador<sup>350</sup>. Trata-se, portanto, de regime diverso ao aplicável às imunidades. Em relação a estas, insistimos, não

---

<sup>350</sup> Devendo ser respeitados os requisitos de segurança jurídica, como a “trava” prevista no art. 178 do CTN, no que tange às isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições.

pode o legislador restringir, por qualquer modo, o incentivo previsto na Constituição, sendo-lhe dado apenas explicitar os requisitos já estabelecidos no altiplano constitucional.

Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001<sup>351</sup> institui incentivos de COFINS (isenção) e PIS (redução de alíquota a 1%) para instituições sem fins lucrativos, com um leque mais vasto de beneficiados: além das entidades de educação e assistência social, também favorece instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico, associações civis e fundações, além de outras ali relacionadas (art. 13 do citado diploma normativo).

Medidas da espécie também podem ser concedidas no âmbito dos Estados e dos Municípios. Citemos a isenção de ICMS na importação de bens destinados a ensino e pesquisa por institutos de pesquisa sem fins lucrativos, autorizada pelo Convênio ICMS 93/98 e inserida na legislação de diversos Estados; assim como a concessão de benefício, pelo Município de Curitiba, consistente na redução de até 100% no valor do IPTU para os imóveis de entidades sem fins lucrativos, cuja utilização seja vinculada às suas atividades essenciais (art. 87 da Lei Complementar Municipal de Curitiba nº 40/01).

Mas além dos incentivos franqueados aos próprios entes sem fins lucrativos - entidades que têm por missão institucional o desempenho de atividades dedicadas ao bem-estar social e à solidariedade – é perfeitamente cabível a instituição de medidas fiscais que incentivem agentes econômicos a dedicar parte de seus recursos (financeiros, patrimoniais, humanos) a causas de interesse social ou a realizar, diretamente, ações solidárias merecedoras de promoção no âmbito tributário.

Embora movida pelo *animus lucrandi*, a livre iniciativa é, lembremos, fundada em valores e objetivos de inspiração solidária, como a **função social da propriedade, a defesa do consumidor e a proteção do meio ambiente**. E assim deve ser por injunção constitucional expressa (art. 170), como já tanto frisado. Nesse cenário, os incentivos fiscais consubstanciam um meio de conduzir

---

<sup>351</sup> Até hoje não convertida em lei, a Medida Provisória 2.158-35/2001 padece de notória inconstitucionalidade formal, por afronta ao procedimento previsto no art. 62 da Constituição.

os agentes privados ao atendimento daqueles valores de inspiração social, sem ferir os valores individuais que com aqueles convivem, notadamente a propriedade e liberdade.

Assim, podemos visualizar, num **primeiro plano**, os incentivos aos chamados “investimentos sociais”, que consistem em doações em dinheiro, bens ou mesmo serviços, a entidades sem fins lucrativos, assim como a programas ou fundos destinados a causas sociais. Nesse sentido, vale citar a Lei nº 9.249/95 que, estabelece, para fins de IRPJ e CSLL, a dedutibilidade da doação a entidades sem fins lucrativos para as empresas que apuram lucro real, limitada a 2% do lucro operacional (art. 13, § 2º, inciso III). E a Lei nº 8.069/90, que prevê a dedução de até 1% no IRPJ (lucro real) e 6% IRPF para os contribuintes que doem valores a Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais ou municipais (art. 260).

Exemplo recente é o incentivo fiscal criado pela Lei nº 12.715/2012, que institui o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON, com a finalidade de captar e canalizar recursos para a prevenção e o combate ao câncer. A lei cria um mecanismo de exoneração fiscal para as pessoas físicas e jurídicas que destinem, por diversos meios, contribuições às entidades dedicadas à área oncológica. Revertendo-se em descontos de até 1% do IRPF ou IRPJ devido no período de apuração, as doações podem assumir a forma de transferência de dinheiro ou bens (móveis ou imóveis); comodato ou cessão de uso de bens imóveis ou equipamentos; realização de despesas de conservação, manutenção ou reparos; fornecimento de medicamentos, material hospitalar, entre outros (art. 4, *caput* e parágrafos da Lei nº 12.715/12).

Ainda no plano dos investimentos sociais, podemos citar os incentivos ao direcionamento de recursos da iniciativa privada a projetos específicos, previamente aprovados pelo Executivo, como projetos culturais (Lei nº 8.313/91 – Lei *Rouanet*)<sup>352</sup>, esportivos (Lei nº 11.438/06 - Lei de Incentivo ao Esporte)<sup>353</sup> e

---

<sup>352</sup> Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos



audiovisuais (Lei nº 8.685)<sup>354</sup>, para os quais a legislação atual prevê mecanismos de redução do IRPF, IRPJ e CSLL a pagar.

Em um **segundo plano**, podemos situar os incentivos voltados para ações de interesse social desenvolvidas pelos próprios entes privados. Aqui os exemplos se rareiam porque, embora fértil, o terreno é pouco explorado na legislação brasileira. Um incentivo interessante e bem sucedido, neste sentido, é o Programa Universidade para Todos – Prouni (Lei nº 11.096/05), que concede isenções de tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) para universidades privadas, com fins lucrativos, que ofereçam bolsas de estudo integrais e parciais a alunos com renda familiar máxima de até três salários mínimos.<sup>355</sup> É de citar, ainda, a proposição de lei (PL nº 3.072/08) visando à redução da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para contribuintes que

---

do art. 5o, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1o desta Lei. § 1o Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no § 3o, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: a) doações; e b) patrocínios. (...)

<sup>353</sup> Art. 1º A partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2015, inclusive, poderão ser deduzidos do imposto de renda devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual pelas pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte. § 1o As deduções de que trata o caput deste artigo ficam limitadas: I - relativamente à pessoa jurídica, a 4% (quatro por cento) do imposto devido, observado o limite previsto no inciso II do caput do art. 6o da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, em cada período de apuração; I - relativamente à pessoa jurídica, a 1% (um por cento) do imposto devido, observado o disposto no § 4o do art. 3o da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em cada período de apuração; II - relativamente à pessoa física, a 6% (seis por cento) do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, conjuntamente com as deduções de que trata o art. 22 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (...)

<sup>354</sup> Art. 1º Até o exercício fiscal de 2016, inclusive, os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias referentes a investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, mediante a aquisição de quotas representativas de direitos de comercialização sobre as referidas obras, desde que esses investimentos sejam realizados no mercado de capitais, em ativos previstos em lei e autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, e os projetos de produção tenham sido previamente aprovados pela Agência Nacional do Cinema - ANCINE. § 1º A responsabilidade dos adquirentes é limitada à integralização das quotas subscritas. § 2º A dedução prevista neste artigo está limitada a três por cento do imposto devido pelas pessoas físicas e a um por cento do imposto devido pelas pessoas jurídicas.

<sup>355</sup> Pela regulamentação atual, a isenção dos aludidos tributos é calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (art. 8º da Lei 11.096/2005).

desenvolvam programa de responsabilidade ambiental.<sup>356</sup>

Este é um campo que pode oferecer valioso incentivo à realização da solidariedade por parte da iniciativa privada e à projeção do princípio da função social da empresa, merecendo, por isso, ser mais bem explorado pelo legislador infraconstitucional.

A definição de um regime tributário diferenciado para os chamados **negócios sociais** é um exemplo de medida legislativa que poderia prestigiar os entes privados comprometidos na construção de uma sociedade mais solidária. Conquanto o ordenamento brasileiro ainda não tenha desenhado estruturas jurídicas adequadas para o desenvolvimento deste setor, chamado de **empreendedorismo social** (alguns começam a chamá-lo de “setor dois e meio”), trata-se de fenômeno que está em ascensão crescente (no Brasil e no mundo) e não pode ser ignorado no desenhar das políticas fiscais. Os empreendimentos sociais podem ser referidos como “negócios com objetivos primordialmente sociais, cujos excedentes são principalmente reinvestidos para o propósito do negócio ou da comunidade, em vez de direcionados para maximizar lucros dos acionistas e proprietários” (HEANEY; HILL; 2010, p. 5).<sup>357</sup>

O interessante é que, embora reúnam características típicas do empreendedor comum, como a capacidade de inovação e a sustentabilidade financeira, os empreendedores sociais buscam maximizar retornos sociais ao invés de maximizar o lucro. O empreendedor social pode, inclusive, ser constituído na forma empresária e ter finalidades lucrativas. Mas sua atividade é voltada, primordialmente, para a solução de algum problema social.<sup>358</sup>

Pensamos que seria de todo pertinente a estruturação de um regime

---

<sup>356</sup> O projeto foi arquivado no ano de 2011, porque não cumpriu os requisitos da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO de 2009 e 2010, assim como os requisitos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

<sup>357</sup> A definição fornecida pelos autores é baseada na legislação britânica, que, por seu pioneirismo, é referência mundial na instituição de modelos jurídicos para as empresas sociais. A legislação britânica, por sinal, contempla uma série de incentivos fiscais a este setor.

<sup>358</sup> No Brasil, exemplo digno de nota é o negócio social criado pelo administrador Fernando Botelho, que desenvolveu um *software* para possibilitar a inclusão digital, social e profissional de pessoas cegas ou com baixa visão, sendo comercializado a baixo custo para entidades públicas e do terceiro setor. Essa e muitas outras iniciativas foram selecionadas pelo Prêmio Empreendedor Social, realizado desde 2005 pela Folha de S. Paulo em parceria com a Fundação Schwab. A respeito, vale conferir: <http://www1.folha.uol.com.br/empreendedorsocial/>

fiscal diferenciado para esse conjunto de iniciativas, prestigiando o viés solidário da capacidade de contribuir. Esses são exemplos emblemáticos de atores sociais que agregam valor não só econômico, mas sobretudo *social* à nação brasileira, fator que merece ser considerado pelo legislador ordinário no desenho de políticas fiscais.

De outra parte, também as empresas tradicionais, que tenham por objeto uma atividade econômica qualquer, não direcionada à esfera social, podem assumir posturas socialmente benéficas e impactantes na *forma* como exercem suas atividades. Referimo-nos às práticas de **responsabilidade social empresarial**, associadas a uma gestão ética e transparente, preocupada com o desenvolvimento sustentável da sociedade, redução das desigualdades sociais e preservação do meio ambiente.<sup>359</sup> Uma vez que já existem indicadores confiáveis de responsabilidade social<sup>360</sup>, seria de grande proveito em termos de incentivo à solidariedade empresarial, a instituição, por exemplo, de reduções fiscais que levassem em conta o grau de comprometimento dos agentes econômicos com a sociedade, premiando empresas que contribuam na construção de uma sociedade mais solidária.

Portanto, neste segundo plano, pensamos, ainda muito pode ser feito. Cabe ao legislador ordinário identificar as necessidades sociais e os campos em que a indução fiscal pode se fazer útil e benéfica à coletividade. Medidas dessa estirpe, por evidente, não podem ser feitas sem uma análise cuidadosa do cenário no qual se pretende intervir, do resultado que se pretende obter e de seu impacto financeiro-orçamentário.

É importante ter presente que, embora estejamos a tratar de política

---

<sup>359</sup> Uma boa definição de responsabilidade social é fornecida pelo Instituto Ethos de empresas e responsabilidade social, em sua *homepage*: “Responsabilidade social empresarial é a forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais que impulsionem o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para as gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais.” (INSTITUTO ETHOS, s/d).

<sup>360</sup> Parâmetros definidos por instituições como o Global Reporting Initiative (GRI), o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase) e o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social (Instituto Ethos), que consideram fatores como cuidados com o meio ambiente, adequação à legislação trabalhista, envolvimento em projetos sociais de inclusão, respeito aos direitos humanos, entre outros.

fiscal, matéria que se situa no âmbito de discricionariedade do legislador ordinário, a Constituição determina às instâncias legislativas das pessoas políticas (três esferas da Federação) que busquem o estado de coisas prescrito no art. 3º, inciso I, da Lei Maior.

Temos, neste passo, que a construção de uma sociedade solidária, como objetivo fundamental da República, e princípio constitucional por excelência, *impõe, vincula, ordena* que todos se comprometam com a realização da solidariedade. E como norma principiológica que é, a ausência de descrição imediata e prévia de uma conduta (se H, deve ser C) em nada retira sua cogência e imperatividade: ao estabelecer diretrizes valorativas a serem atingidas, o princípio constitucional da solidariedade indica, ao menos, espécies de comportamentos adequados para o atingimento dessa finalidade.

A instituição de medidas fiscais socialmente orientadas se situa, precisamente, nessa categoria de comportamentos. Assim, parece-nos correto afirmar que a Constituição impõe o manejo do tributo em conformidade com a matriz solidarista que percorre todo o sistema constitucional, inclusive o subsistema tributário. Aqui, a extrafiscalidade social do tributo, por prestigiar a feição mais proeminente da solidariedade na Constituição de 1988 – a solidariedade multidimensional – revela-se como mecanismo dos mais idôneos para a progressiva construção de uma sociedade solidária.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Algumas considerações merecem ser recapituladas e reforçadas, a título de remate.

A noção de solidariedade encontrou diferentes contornos no percurso do Estado Moderno, contornos cuja investigação é útil para compreender o vocábulo no contexto do modelo de Estado em que hoje vivenciamos.

No contexto de uma sociedade liberal e de um Estado Liberal, em que a tônica é a proteção do indivíduo contra o Estado, da defesa das liberdades negativas, de sacralização da propriedade, a solidariedade comparece em uma perspectiva pouco ambiciosa, apreendida em um sentido marcadamente caritativo, filantrópico. Neste quadro teórico, a fraternidade é palavra vazia, reconduzida a um sentimento de irmandade que a ninguém obriga. Não vincula o indivíduo, nem a sociedade, nem tampouco o Estado.

Horizonte bem diverso é aquele fornecido pelo modelo de “Bem-Estar Social”, que, atribuindo ao Estado o papel de provedor integral das necessidades coletivas, compreende a solidariedade como fim a ser prosseguido, exclusivamente, pelo Estado. Neste quadro, o sentido jurídico de solidariedade se consolida, apresentando notas deônticas, porém limitado e inexoravelmente vinculado à esfera da estatalidade.

O contexto atual é outro. O insucesso experimentado por aqueles modelos teóricos obriga-nos, novamente, a repensar as relações entre Estado e sociedade, e, por conseguinte, a reavaliar o lugar da solidariedade no bojo deste relacionamento. Toma corpo, neste espaço de reflexões, a formulação teórica do Estado Democrático e Social de Direito, modelo que, sem pretender constituir simplificada síntese do liberal (tese) e do social (antítese), busca articular uma relação entre Estado e sociedade que se revele mais sustentável e cooperativa.

Assim é que o Estado contemporâneo, tal como desenhado em Cartas Constitucionais a todo canto, não prescindindo das garantias individuais de matriz liberal, prossegue a realização de direitos sociais, difusos e coletivos – mas o faz (e esta é a questão) em declarada parceria com a sociedade civil e seus

integrantes (membros/entidades). Neste cenário, Estado e sociedade são agentes igualmente obrigados na realização da solidariedade, uma solidariedade que denominamos de multidimensional.

Essa noção encontra-se de algum modo presente em teóricos do solidarismo, e tem sido hoje ‘redescoberta’ por autores contemporâneos dedicados ao estudo da solidariedade social. Em boa parte dessas formulações, identificamos um denominador comum no sentido de conceber a solidariedade (a) não como mera virtude ou consciência moral, mas como exigência de cunho político e jurídico; (b) como noção compatível com a esfera de liberdade dos cidadãos; (c) como objetivo a ser prosseguido pelo Estado e por toda a sociedade (indivíduos, grupos, entidades, empresas). Nesse aspecto, a solidariedade em sentido jurídico incorpora a concepção primária (subjéctiva ou objectiva) do vocábulo, mas configura em relação a esta um notável avanço de significado.

Em sentido jurídico, a solidariedade é apreendida, sobretudo, como princípio constitucional, situando-se em patamar da maior estatura normativa. Sua preeminência axiológica e sua posição superior no sistema não permite, porém, que esse princípio seja compreendido como norma derogatória de outros preceitos constitucionais, notadamente de regras jurídicas que com ele convivem. Por isso, a importância e a pertinência de analisar os princípios jurídicos em uma relação complexa e circular com as regras constitucionais – normas que viabilizam a concretização e especificação daqueles. O princípio da solidariedade, como não poderia deixar de ser, convive com outras normas constitucionais em uma relação de implicação recíproca, e é a articulação dessas variadas normas que abre caminhos para o alcance do fim visado pela norma principiológica.

Depois de perpassar pela consagração da solidariedade em diversos diplomas constitucionais da contemporaneidade – tornando claro que, ao contrário de tratarmos de um paradigma esquecido, a solidariedade está bem acesa no constitucionalismo contemporâneo –, debruçamo-nos sobre as normas de solidariedade presentes em nossa Carta Maior. Neste passo, pudemos identificar a presença de uma solidariedade própria do Estado Democrático e Social de Direito (uma solidariedade multidimensional), o que se extrai não só dos

dispositivos que consagram esse modelo de Estado (art. 1º, *caput*) e esse princípio fundamental (art. 3º, I), mas também em uma série de preceitos que convocam a cooperação dos cidadãos na construção de uma sociedade mais solidária, como ocorre nas áreas da educação (art. 205), saúde (art. 198) e assistência social (art. 204).

No âmbito específico do Direito Tributário, examinaram-se as potencialidades constitucionais do princípio, procurando densificar seu conteúdo a partir do diálogo com outros dispositivos da Constituição. Pressuposto indispensável para essa caminhada foi considerar o caráter aberto e rígido do sistema constitucional tributário brasileiro, e a importância da interpretação sistemática para adequada compreensão do conteúdo e alcance das normas pertinentes a este ramo do direito. Firmes nessa premissa, fizemos um mapeamento dos dispositivos constitucionais portadores de normas próprias de um “Direito Tributário Solidário”, como as normas devotadas à capacidade contributiva e à proteção do mínimo isento (art. 5º, LXXVI, art. 145, §1º, art. 153, VI, § 4º, entre outras), as normas prescritoras da seletividade de alíquotas (153, § 3º e art. 155, §2º), instituidoras de imunidade a entidades sem fins lucrativos (art. 150, VI, c), e assim por diante.

Na sequência, traçamos um panorama doutrinário a partir da literatura, nacional e estrangeira, já produzida em torno da solidariedade no âmbito do Direito Tributário, para, ao final, avaliar as diferentes projeções da solidariedade nesse ramo jurídico. Avaliamos, num primeiro momento, a solidariedade como causa e fundamento da imposição fiscal, em uma breve incursão na jusfilosofia da tributação. Aproximando-nos do direito constitucional positivo, sem deixar o plano da fundamentação, examinamos a solidariedade na condição de um “dever fundamental de contribuir”, registrando que, conquanto seja possível identificar na Constituição brasileira um dever geral de concorrer às despesas do Estado, dirigido abstratamente a todos os membros da sociedade, inexistente qualquer espaço para um dever de pagar tributo que, dissociado da legalidade (regra de competência, regra de instituição do tributo, ocorrência do fato descrito na regra de incidência) pretenda-se amparar exclusivamente no princípio da solidariedade.

Passo seguinte, reexaminamos o princípio da capacidade contributiva à luz da solidariedade, em perspectiva diversa daquela cristalizada pela doutrina tradicional, que vincula o velho princípio tributário ao sobrevalor da igualdade. No ponto, concluímos que, inserida no contexto de uma Constituição solidária, e conjugada com disposições relativas a uma solidariedade multidimensional, a capacidade contributiva pode ser compreendida não só como aptidão econômica de pagar tributos; parece correto sustentar que contribuições não pecuniárias à sociedade, diversas do simples carrear dinheiro aos cofres públicos, possam ser consideradas no dimensionamento da carga tributária. Em tal contexto, visualizamos a “capacidade contributiva solidária” como norma dirigida ao legislador ordinário no momento de instituir e graduar a imposição fiscal.

Exploramos, em seguida, outras vertentes da capacidade contributiva que se vêm densificadas pelo princípio da solidariedade. Tratamos, aqui, do mínimo isento e da progressividade fiscal. Especialmente em relação a este segundo subprincípio, a solidariedade parece oferecer maiores novidades hermenêuticas: embora se reconheça a relevância da progressividade fiscal, a solidariedade consagrada em nossa Constituição não se satisfaz, de um lado, com manifestações parcelares de progressividade (se o sistema como um todo é regressivo), e, de outro lado, com a adoção da técnica à la *Robin Hood* como meio exclusivo ou principal de redistribuição de riquezas pela via da tributação. Por isso, pôs-se em cheque o posto de centralidade da técnica progressiva, para encará-la, antes, como um dos meios disponíveis no sistema tributário para se alcançar a redistribuição de riqueza e a realização da solidariedade.

E um dos mecanismos tributários mais interessantes para a realização desse desiderato é, precisamente, o da extrafiscalidade social do tributo, que, de um lado, deduz-se de um leque de instrumentos expressamente previstos na Lei Maior (notadamente a progressividade extrafiscal do tributo e as imunidades constitucionais), e, de outro, traduz-se em uma miríade de possibilidades à disposição do legislador ordinário (isenções, reduções de alíquotas, reduções de base de cálculo, abatimentos do tributo a pagar, dispensa de deveres



instrumentais, etc.) que, no desenhar das leis tributárias, não só *pode* como *deve* prestigiar condutas socialmente orientadas.

Neste derradeiro domínio, ao ingressarmos nos incentivos fiscais infraconstitucionais, a análise assume um viés mais prospectivo, preocupada não apenas ao “direito que é”, mas também ao “direito que deve ser”, segundo os ditames de nossa Lei Maior. Embora, de algum modo, tenhamos flertado com o campo próprio da política fiscal, pensamos não ter deixado o universo do direito. Pois concordamos com FERREIRO LAPATZA no sentido de que uma Ciência Jurídica Normativa não se refere apenas ao “dever ser” da norma ou do Ordenamento, mas também ao “Ordenamento ou a norma que ‘deve ser’” (2003, p. 316). A este dever ser, diz o Catedrático da Universidade de Barcelona, os juristas deveriam dedicar-se com maior afinco.

## REFERÊNCIAS BLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução da 1ª edição brasileira coordenada por Alfredo Bosi. Revisão e tradução de novos textos por Ivone Castilho Benedetti. 4ª ed. Martins Fontes: São Paulo, 2003.

ALMANZA PASTOR, José Manuel. **Derecho de la seguridad social**. Madrid, Editorial Tecnos, 1977.

ANTÓN, Fernando Serrano. *Derecho comparado: panorámica general*. In: **FERNÁNDEZ, Javier Martín (Coord.). El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado**. Madrid, Barcelona: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, p. 55-70, 2000.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Imposto de renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.38, p. 140-163, out./dez, 1986.

\_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AVELINO, Pedro Buck. Princípio da solidariedade: imbricações históricas e sua inserção na Constituição de 1988. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 53, p. 227-269, out-dez/2005.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, p. 68-88, 2005.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios: da definição a aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo, Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Comentada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

\_\_\_\_\_. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**, 8ª. , ed., Rio de Janeiro, Forense, 1972.

- \_\_\_\_\_. **Uma introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 14ª ed. 8ª tir. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- \_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1960.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais**. São Paulo, Malheiros, 2010.
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos. A Constituição e as provas ilicitamente obtidas. **Ajuris**, n. 68, ano XXIII, Porto Alegre: Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, nov/1996, p. 13-27.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. 2. ed. ampl. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- \_\_\_\_\_. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas. **Revista Diálogo Jurídico**. nº 15, jan-mar/2007. Salvador, p. 01-31. Disponível no endereço eletrônico: [http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_seguro/artigo\\_controle\\_pol\\_ticas\\_p\\_blicas\\_.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/artigo_controle_pol_ticas_p_blicas_.pdf) Acesso em 20.01.13.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. **La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho**. Madrid, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, 2002.
- BASSOLI, Marlene Kempfer. A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade. In: **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 3, n. 10 , p. 117-140, jun, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª. ed. São Paulo, NOESES, 2007.
- BELTRAME, Pierre. *Le devoir de solidarité en droit fiscal français*. **Giornate Europee di Diritto Costituzionale Tributario - V edizione: Il dovere di solidarietà**. Bergamo, Facoltà di Economia, Sala Conferenze Serio Galeotti, 14/15 novembre 2003, p. 01-12.
- BOBBIO, Norberto, **Dalla Struttura alla Funzione. Nuovi Studi di Teoria del Diritto**. Comunità, Milano, 1977.

- \_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Jurídica**. Trad. BAPTISTA, F.P. e SUDATTI, A.B. Bauru, Edipro, 1993.
- BOLLMANN, Vilian. Aspectos da solidariedade como princípio fundamental da seguridade social. **Revista Fórum Administrativo: Direito Público**, Belo Horizonte, v.7, n.73, p51-56, mar., 2007.
- BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. Belo Horizonte, Del Rey, 1993
- BORGES, José Souto Maior. O direito como fenômeno linguístico, o problema da demarcação da Ciência Jurídica, sua base empírica e o método hipotético dedutivo, *in* **Anuário do Mestrado em Direito**, Recife, Universidade Federal de Pernambuco, nº 4, jan-dez 1998
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Comunitário: instituições de direito comunitário comparado**. 2ª ed. São Paulo Saraiva, 2009.
- \_\_\_\_\_. Prefácio de livro. In: TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. XV-XX.
- \_\_\_\_\_. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed, 2ª tir, São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível no endereço eletrônico: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Último acesso em: 20.jan.2013.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002.
- BOURGEOIS, Léon. **Essai d'une philosophie de la solidarité: conférences et discussions**. Deuxième édition. Paris: Félix Alcan Éditeur, 1907.
- \_\_\_\_\_. **Solidarité**. Troisième Édition. Paris: Librairie Armand Colin, 1902.
- BOUVIER, Michel. *La question de l'impôt idéal*. **Archives de Philosophie du Droit: L'Impôt**. n. 46, Paris, Dalloz, 2002, p. 15-24.
- BRASIL tem 16,27 milhões de pessoas em extrema pobreza, diz governo. **Portal de Notícias G1**, 03/05/11. Disponível no endereço eletrônico: <http://g1.globo.com/politica/noticia/2011/05/brasil-tem-1627-milhoes-de-pessoas-em-situacao-de-extrema-pobreza.html>. Último acesso em: 20.jan.2013.

BURIGO, Vandre Augusto. Implicações do princípio da solidariedade no sistema tributário nacional: breves apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.168, p. 174-182, set-2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário - Três Modos de Pensar a Tributação**. São Paulo, Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª ed. São Paulo, Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo, Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade. **Projeção: Revista Brasileira de Tributação e Economia**. Brasília: Associação Brasileira de Técnicos de Tributação, nº 11, p. 32-38, out. 1976.

\_\_\_\_\_. **O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos**. Artigo publicado na homepage da Editora Noeses. 10 de outubro de 2008. Disponível no endereço eletrônico: [www.editoranoeses.com.br](http://www.editoranoeses.com.br) . Último acesso em: 20.jan.2013.

CATARINO, João Ricardo, **Redistribuição tributária, Estado social e escolha individual** (tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2011.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. **El mínimo exento en el sistema tributario español**. Marcial Pons, Madrid, 1999.

CHANIAL, Philippe; DZIMIRA, Sylvain. *Pour une solidarité critique. La vie des idées.fr*. s/n, p. 1-13. Abril/2008. Disponível no endereço eletrônico: <http://basepub.dauphine.fr/xmlui/handle/123456789/10549>. Último acesso em: 20.jan.2013.

CHEVALIER, Jacques. *La Résurgence du thème de la solidarité. In: La Solidarité: Un Sentiment Républicain?* Paris, Presses Universitaires de France. C.U.R.A.P.P. 1992, p. 111-135.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CONTEPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária** (tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2010.

- \_\_\_\_\_. Normas gerais de Direito tributário Solidariedade e federalismo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 19, n. 97, p. 13-21, mar./abr. 2011
- \_\_\_\_\_. Solidariedade social tributária e extrafiscalidade. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais v. 19, n. 100, p. 69-86, set. 2011.
- CORREIA, Samantha. **Tributação no Estado democrático de direito: a função social dos tributos**. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2012.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. Malheiros, São Paulo, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. São Paulo, Malheiros, 2006.
- DALSENTER, Thiago. **A norma jurídica tributária e o princípio constitucional da solidariedade na indução de comportamentos ambientalmente adequados**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.
- \_\_\_\_\_. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. In: **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, Livrarias LER, n. 88, p. 149-176, dez/2003.
- DESIGUALDADE nunca foi tão baixa no país, diz presidente do Ipea. **Portal de Notícias G1**, 25/09/12. Disponível no endereço eletrônico: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2012/09/desigualdade-nunca-foi-tao-baixa-no-pais-diz-presidente-do-ipea.html>. Último acesso em: 20.jan.2013.
- DIEESE. **Em que sentido o sistema tributário brasileiro precisa ser reformulado?** (Nota Técnica 68). Junho de 2008. São Paulo: DIEESE, 2008. Disponível no endereço eletrônico: <http://www.dieese.org.br/notatecnica/notaTec68PoliticaTributaria.pdf>. Último acesso em: 20.jan.2013.
- DRIoux, M. **De la solidarité sociale: discours**. Orléans: Imprimerie orléanaise, 1902

DUGUIT, Léon. **Traité de Droit Constitutionnel**. T. I, 2ª edição Paris: A. Fontemoing Éditeurs, 1921.

ELIAS, Norbert. **A sociedade dos indivíduos**. Organizado por Michael SCHROTER. Trad. Vera RIBEIRO. Rio de Janeiro, Jorge Zahar Ed, 1994.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributario**. Seconda Edizione. UTET, Torino, 1998.

FAO, WFP and IFAD. 2012. **The State of Food Insecurity in the World 2012. Economic growth is necessary but not sufficient to accelerate reduction of hunger and malnutrition**. Rome, FAO. Disponível no endereço: <http://www.fao.org/docrep/016/i3027e/i3027e.pdf>. Último acesso em 05.02.2013.

FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do Direito de Solidariedade**. Rio de Janeiro, Renovar, 1998

FERNANDES, Simone dos Santos Lemos. Dos limites traçados pelo legislador constituinte de 1988 à infiltração da solidariedade na conformação das espécies tributárias. **Revista da AJUFE**, Brasília, v. 22, n. 78 , p.301-317, out. 2004.

FERNANDES, Rubens César. O que é terceiro setor? In: **Terceiro Setor: desenvolvimento social sustentado**. 2ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005 p. 208-221.

FERREIRO LAPATZA, Juan Jose. **Direito Tributário. Teoria Geral do Tributo. Barueri-SP**. Manole; Madrid-ES: Marcial Pons, 2007.

\_\_\_\_\_. Terminación convencional de los procedimientos inspectores. In: **Alternativas convencionales en el derecho tributario**. Madrid, Marcial Pons, 2003, p. 315-326.

FOREQUE, Flávia. Igrejas arrecadam R\$ 20 bilhões no Brasil em um ano. **Folha de São Paulo**. São Paulo, 27 de janeiro de 2013. Disponível no endereço: <http://www1.folha.uol.com.br/poder/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>. Último acesso em 05.02.2013

GALEOTTI, Serio. *Il valore della solidarietà*, In: **Diritto e Società**, Padova, v. 1, 1996, p. 1-23.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano, Giuffrè, Editore, 1961.

GIDE, Charles. **La solidarité: Cours au Collège de France, 1927-1928**. Paris, Les Presses universitaires de France, 1932.

GIUFFRÈ, Felice. *Libertà e solidarietà nella prospettiva del nuovo modello federale di Welfare*. **Giornate europee di Diritto Costituzionale Tributario**. V edizione: Il dovere di solidarietà Bergamo, facoltà di Economia, 14/15 novembre 2003.

\_\_\_\_\_. *La corte costituzionale in cammino: da un modello casistico all'interpretazione della solidarietà*. In: **Giurisprudenza costituzionale**, v. 43, n. 3, p. 1963-1988, magg./giugno. 1998.

GONÇALVES, Pedro; MARTINS, Licínio Lopes. Os serviços públicos económicos e a concessão no Estado regulador. In: VITAL MOREIRA (org.), **Estudos de regulação pública**. I. Coimbra: Coimbra ed., 2004, pp. 173-247.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988** (Interpretação e Crítica). São Paulo, Malheiros, 2012.

GRECO, Marco Aurelio. Solidariedade social e tributação. In: **Solidariedade Social e Tributação**. Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi. (Org.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de las Finanzas**. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1943.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In: **Novos Horizontes da Tributação - Um Diálogo Luso-brasileiro**. Cadernos IDEFF Internacional. Coimbra, Almedina, 2012, p. 09-94.

\_\_\_\_\_. Tributação e direitos fundamentais. In: **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 09-17.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. São Paulo, Editora RCS, 2005.

GURVITCH, Georges. **Sociology of Law**. Introduction of Alan HUNT. New Brunswick, Transaction Publishers, 2001.

GUTMAN, Daniel. *Du droit à a philosophie de l'impôt*. **Archives de Philosophie du Droit: L'impôt**. n. 46, Paris, Dalloz, 2002, p. 7-14.



HEANEY, Vince; HILL, Katie. ***Investing in Social Enterprise: the role of tax incentives***. London, Centre for the Study of Financial Innovation, 2010

HENSEL, Albert. ***Derecho tributario***. Trad. Leandro Stok e Francisco M. B. Cejas. Rosario, Editorial Nova Tesis, 2004.

HESSE, Konrad. ***Derecho Constitucional y Derecho Privado***, Madrid. Civitas, 1995.

HORVATH, Estevão. ***Contribuições de intervenção no domínio econômico***. São Paulo, Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_. ***O princípio do não-confisco no Direito Tributário***. São Paulo, Dialética, 2002.

IBOPE Inteligência. ***Perfil do Voluntariado no Brasil*** (pesquisa encomendada pela Rede Brasil Voluntário), 2011. Disponível no endereço: [www.redebrasilvoluntario.org.br](http://www.redebrasilvoluntario.org.br) Acesso em 20.01.13

INSTITUTO ETHOS de Responsabilidade Social. ***O que é RSE?*** (Página da *homepage* do Instituto), sem data. Disponível no endereço eletrônico: [http://www1.ethos.org.br/EthosWeb/pt/29/o\\_que\\_e\\_rse/o\\_que\\_e\\_rse.aspx](http://www1.ethos.org.br/EthosWeb/pt/29/o_que_e_rse/o_que_e_rse.aspx). Último acesso em 20.01.13

IRTI, Natalino. *Concetto giuridico di mercato e dovere di solidarietà*. In: ***Rivista di diritto civile***, v. 43, n. 2, p. 185-191, mar./apr. 1997.

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. ***Comunicado nº 129 - Presença do Estado no Brasil***. (Comunicados do IPEA). 10.jan.2012. Disponível no endereço: [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12809](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=12809). Último acesso em 20.01.13

JELINEK, Rochelle. ***O princípio da função social da propriedade e sua repercussão sobre o sistema do Código Civil*** (Apresentação de Trabalho) Porto Alegre, 2006. Disponível no endereço eletrônico: <http://www.mp.rs.gov.br/areas/urbanistico/arquivos/rochelle.pdf> Último acesso em 20.01.13

KONKEL JUNIOR, Nicolau. ***Contribuições Sociais: doutrina e jurisprudência***. São Paulo, Quartier Latin, 2005.

LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma Perspectiva Norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de

(Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190-197.

LUCAS, Javier de. *La polémica sobre los deberes de solidaridad. El ejemplo del deber de defensa y su posible concreción en um servicio civil*. **Revista del centro de estudios constitucionales**. Madrid, n. 19, p. 9-88, set./dez. 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, 2008.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo, Dialética, 2007.

MANZONI, Ignacio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: Giappichelli, 1965.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. *La protección del mínimo existencial em el ámbito del I.R.P.F.* Madrid, Colex, 1996.

MARTÍN DELGADO, José Maria. *Los principios de capacidad economica e igualdad em la Constitución de 1978*. In: **Hacienda Publica Española**. Num. 60, 1979, p. 61-94

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César. **Empreendedorismo Social: Transição para a Sociedade Sustentável**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

MISES, Ludwig Von. **Liberalismo: segundo tradição clássica**. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1987.

MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: **Princípios e limites da tributação**. Sao Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 221-256.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O princípio da solidariedade. In: **Os princípios da Constituição de 1988**. PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; FILHO, Firly. Nascimento (Orgs.). Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2006, p. 157-176.

MOREIRA, Egon Bockman. **O direito administrativo contemporâneo e suas relações com a economia**. 293 f. Tese (Doutorado). Setor de Ciências Jurídicas. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2004.

---

. Os princípios constitucionais da atividade econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**. Curitiba, SER/UFPR, 2006, n. 45, p. 103-111.

- \_\_\_\_\_. Reflexões a propósito dos princípios da livre-iniciativa e da função social. In: TIMM, Luciano Benetti; MACHADO, Rafael Bicca. (Org.). **Função social do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, v. 1, p. 240-255.
- \_\_\_\_\_. Terceiro setor da Administração Pública - Organizações Sociais - Contrato de gestão. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 227, p. 309-320, 2002.
- MOREIRA, Vital. **A auto-regulação profissional e a Administração Pública**. Coimbra, Almedina, 1997.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Direito Administrativo do século XXI: um instrumento de realização da democracia substantiva. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional – A&C**. Ano 11, n. 45. Jul/Set 2011. Belo Horizonte, Forum.
- \_\_\_\_\_. **Mutações no Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madri, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- \_\_\_\_\_. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Botelho. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo, Quartier Latin, 2009, p. 281-330.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa, Almedina, 1998.
- \_\_\_\_\_. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: **Revista de Direito Público e Economia**. ano 1, n. 1, jan-mar de 2003. Belo Horizonte, Forum, 2003, p. 153-181.
- \_\_\_\_\_. Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. In: **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal**, Volume II. Coimbra, Almedina, 2008, p. 41-65.
- \_\_\_\_\_. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.
- NEVES, Marcelo da Costa Pinto. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. Brasília, UnB, 2010.

NICOLADELI, Sandro Lunard. **Direito e autogestão: a solidariedade como elemento indutor de uma outra economia**. Curitiba, Instituto Memória, 2009

NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma teoria do Estado de Direito**. Coimbra, Almedina, 2006.

NUNES, Antônio José Avelãs. **As voltas que o mundo dá...** Reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2011.

O'CONNOR, James. **The Fiscal Crisis of the State**. 4ª tiragem, New Brunswick, Transaction Publishers, 2009.

PECES-BARBA, Gregorio Martínez. **Curso de derechos fundamentales: teoría general**. Madrid, Universidad Carlos III de Madrid-Boletín Oficial del Estado, 1999

\_\_\_\_\_. *Humanitarismo e solidariedad social como valores de una sociedad avanzada*. **Los Servicios Sociales**. Cívitas-ONCE, Madrid, 1991, p. 15-62.

PISARELLO, Geraldo. *El constitucionalismo social ante la crisis: entre la agonía y la refundación republicano-democrática*. **Revista Derecho del Estado n.º 27**, enero-junio del 2012, pp. 55-75. Disponível no endereço eletrônico: at: <http://ssrn.com/abstract=2099029>. Acesso em 20.jan.2013

PLATÃO. **A República**. Trad. Albertino Pinheiro, 1ª reimp. São Paulo: Edipro, 2000.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário** Dialética, São Paulo, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Parte geral Tomo I. Pessoas físicas e jurídicas. 2ª edição. Atual. Campinas, Bookseller, 2000.

PROCHALSKI, Daniel. Solidariedade social e tributação. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1698, 24 de [fevereiro](#) de 2008. Disponível no endereço eletrônico: <<http://jus.com.br/revista/texto/10982>>. Último acesso em: 20.jan.2013.

PUCCI, Carla. **Solidariedade social no Estado Democrático de Direito Fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2009.

- QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Bauru, Manole, 2004,
- REALE, Miguel. **O Estado Democrático de Direito e o Conflito de Ideologias**. São Paulo, Saraiva, 1998, p. 3.
- REGOSO, Ivanete. **Dever fundamental de solidariedade social no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010.
- RIPERT, Georges. **Aspectos jurídicos do capitalismo moderno**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1947.
- ROSANVALLON, Pierre. **La crise de l'Etat-providence**. Paris, Éditions du Seuil, 1981.
- ROSSO, Paulo Sergio. Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro. **Revista direitos fundamentais & democracia** (UniBrasil), v. 5, p. 1, 2009, p. 1-12. Disponível no endereço eletrônico: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/231/224> Acesso em 20.jan.13.
- SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Madrid, Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985.
- SALDANHA SANCHES, José Luis; GAMA, João Taborda da. Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: A Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Princípios Constitucionais tributários e a cláusula Due Process f Law**. Revista dos Tribunais, 1964.
- SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 23-116.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 7. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SASTRE ARIZA, Santiago. *La ciencia jurídica ante el neoconstitucionalismo*. In: CARBONELL, Miguel (Org). **Neoconstitucionalismo (s)**. Madrid: Trotta, 2003, p. 239-258.

SCHWARTSMAN, Helio. Solidariedade tributária. **Folha de São Paulo**. São Paulo, página A2, 01/02/2013.

SEN, Amartya. **On Ethics and Economics**. Oxford, Basil Blackwell, 1987.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 6ª ed. atualiz. Até a EC 57/08. São Paulo, Malheiros, 2009.

**SIMPLIFICANDO o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado**. ZOCKUN, Maria Helena (Org). São Paulo: FIPE, 2005.

SOUZA. José Pedro Galvão de. **Dicionário de Política**. São Paulo: TA Queiroz, 1998.

SOUZA, Susany Mendonça de. **Imposto de Renda das Pessoas Físicas: estudo da alíquota efetiva**. Tese de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008.

SUNDFELD, Carlos Ari. O entusiasta do direito público. **Revista Getúlio**, n. 22, Editora GVLaw, jul/2010, p. 58-59. Disponível no endereço eletrônico: <http://hdl.handle.net/10438/7076>. Último acesso em: 20.jan.2013.

STRAUMANN, Benjamin. *Oikeiosis and appetitus societatis: Hugo Grotius' ciceronian argument for natural law and just war*. **Grotiana**. Assen-NL, Vol. 24/25, p. 41-66 (2003-2004).

TEODOROVICZ, Jeferson. O panorama histórico da legalidade tributária na doutrina tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 19, Vol. 100, p. 87-183, set/out 2011.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

\_\_\_\_\_. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 18, p. 94-102, 1997.

\_\_\_\_\_. A jusfundamentalidade dos direitos sociais. In: BINENBOJM, Gustavo (Org.). **Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 349-372.

\_\_\_\_\_. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). **Direitos fundamentais sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.01, p. 01-46.

\_\_\_\_\_. O mínimo existencial como conteúdo essencial dos direitos fundamentais. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos sociais**: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 313-339.

\_\_\_\_\_. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 177, p. 29-49, jul./set. 1989.

\_\_\_\_\_. O mínimo existencial, os direitos sociais e a reserva do possível. In: NUNES, António Avelãs; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). **Diálogos Constitucionais: Brasil/Portugal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 447-471.

\_\_\_\_\_. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti; BARCELLOS, Ana Paula. (Org.). **Direitos Fundamentais: orçamento e "reserva do possível"**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.01, p. 69-86.

\_\_\_\_\_. Os mínimos sociais, os direitos sociais e o orçamento público. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 1, p. 121-133, 1997.01.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, volume I, Rio de Janeiro, Renovar, 2009.01.

- \_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, volume II, Rio de Janeiro, Renovar, 2007.
- UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed., Tradução Marco Aurélio Greco, São Paulo, Malheiros, 1999.
- \_\_\_\_\_. As entidades *non-profit*: uma categoria de sujeitos jurídicos? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). Trad. Marco Aurélio GRECO. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p.222-239.
- \_\_\_\_\_. *El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades financieras del Estado y la Justicia Económica*. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 8-14.
- UNAFISCO. **10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil** / [elaborado por] Clair Maria Hickman, Evilásio da Silva Salvador – Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal, 2006. Disponível no endereço: [http://www2.unafisco.org.br/estudos\\_tecnicos/2007/10anos.pdf](http://www2.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2007/10anos.pdf). Último acesso em: 20.jan.2013.
- VAZ, Manuel Afonso. **Direito Econômico**. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990.
- VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinares brasileiras**. Doutorado em Direito Tributário. PUC/SP. São Paulo, 1999
- \_\_\_\_\_. Fundamentos republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes. In: **Tributação e Direitos fundamentais: Propostas de Efetividade**. Curitiba, Juruá, 2006, p. 199-210.
- \_\_\_\_\_. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba, Juruá, 1993.
- WEBBER, Carolyn e WILDAVSKY, Aaron. **A history of Taxation and Expenditure in the Western World**. New York: Simon & Schuster, 1986.
- WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. In: **Revista Katál**. Florianópolis v. 11 n. 1 p. 43-52 jan./jun. 2008.
- YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.